

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Оренбургский государственный университет»

И.С. Черепова

# **НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

Учебное пособие

Рекомендовано ученым советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» для обучающихся по образовательной программе высшего образования по специальности 40.05.02 Правоохранительная деятельность

Оренбург  
2021

УДК 342; 351

ББК 67.7

Ч 67

Рецензент – кандидат юридических наук О.Л. Сулейманова

**Черепова, И.С.**

Ч 67

Налоговое право [Электронный ресурс] : учебное пособие /  
И.С. Черепова ; Оренбургский гос. ун-т. Оренбург : ОГУ, 2021.  
ISBN 978-5-7410-2629-8

В учебном пособии раскрываются основные темы курса «Налоговое право» изложены вопросы: налоговое право зарубежных стран; основные понятия и общая характеристика правонарушений в области финансов, налогов и сборов; актуальные вопросы привлечения к ответственности за правонарушения в области финансов, налогов и сборов; особенности специфики производства по налоговым правонарушениям. Отличительной особенностью данного пособия является то, что автор уделит внимание вопросам изменения налогового законодательства в период пандемии коронавирусной инфекции COVID-19.

Учебное пособие предназначено для обучающихся по специальности 40.05.02 Правоохранительная деятельность.

УДК 342; 351

ББК 67.7

ISBN 978-5-7410-2629-8

© Черепова И.С., 2021

© ОГУ, 2021

## Содержание

Введение .....	4
1 Налоговое право зарубежных стран.....	6
2 Налоговая декларация и налоговый контроль .....	17
3 Место страховых взносов в налоговой системе Российской Федерации.....	27
4 Основные понятия и общая характеристика правонарушений в области финансов, налогов и сборов .....	37
5 Нормативно-правовое регулирование правонарушений в области финансов, налогов и сборов.....	44
6 Актуальные вопросы привлечения к ответственности за правонарушения в области финансов, налогов и сборов.....	52
7 Особенности специфики производства по налоговым правонарушениям .....	58
8 Цифровая экономика и налоги: проблемы, решения, перспективы .....	72
9 Цифровое обеспечение при рассмотрении налоговых правонарушений в условиях построения «Электронного государства» .....	79
10 Антиуклонительные нормы в налоговом праве.....	89
11 Основные изменения налогового законодательства в период пандемии коронавирусной инфекции covid-19.....	100
Список использованных источников .....	106

## Введение

Вопросы нормативно-правового регулирования налоговых отношений являются актуальными в современной юриспруденции. В настоящее время знание налогового права необходимо не только юристам, но и экономистам, политологам, социологам, а также всем, кто, так или иначе, связан с финансовой системой государства и правовыми средствами ее регулирования.

Выполнение социальной, политической и экономической функций государства объективно требует финансовых ресурсов, а удовлетворяются государственные потребности в денежной форме. Первостепенное значение в развитии государства имеют налоги, поскольку они являются основной финансовой базой функционирования государства. Налоговая система один из важнейших фундаментов государства и одновременно его неотъемлемый атрибут. Средства, мобилизуемые в федеральном, региональных и местных бюджетах используются для расходов на общегосударственные нужды, которые не могут быть обеспечены из других источников. Нормативной базой учебного пособия являются Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, правовые позиции Конституционного суда РФ, выраженные в его решениях, иные федеральные законы, законы субъектов РФ, решения представительных органов муниципальных образований. В учебном пособии дан анализ действующего налогового законодательства, а его целью является стремление обобщить знания по наиболее фундаментальным вопросам налоговой деятельности государства и помочь студентам при изучении курса «Налоговое право».

Целью изучения дисциплины «Налоговое право» является формирование у студентов знаний важной подотрасли российского финансового права – налогового права, регулирующей совокупность властных общественных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения,

призванную дать возможность студентам уяснить теорию налогового права, его тенденции на современном этапе развития общества, показать связь с другими отраслями российского права в регулировании финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления.

Представленное учебное пособие подготовлено старшим преподавателем кафедры административного и финансового права И.С. Череповой на основе обобщения многочисленных литературных источников.

Учебное пособие «Налоговое право» предназначено для студентов юридического факультета очной и заочной формы обучения.

# 1 Налоговое право зарубежных стран

**Налоговая система Германии.** Слово «steuer» (налог) происходит от древнегерманского слова «stiura» и в переводе означает «опора». Ученые Германии считают, что налоги служат в первую очередь для получения доходов в интересах общего блага (функция финансирования). Кроме того, налоги используются с целью уменьшения нежелательного поведения (функция управления) или изменения распределения доходов и активов (функция перераспределения). В отличие от сборов и взносов, налоги в Германии не привязаны к конкретному контрагенту. Сбор, как и в России, взимается, например, в виде административных плат (в том числе плата за выдачу нового удостоверения личности) или сборов за использование (плата за вывоз мусора, портовые сборы)<sup>1</sup>.

Взносы – это денежные пособия, которые человек должен выплачивать пропорционально за использование пособия. К ним относятся, например, взносы в социальное обеспечение.

Правовые основы налогообложения в Германии содержатся в Основном законе. Содержание и оформление регулируются отдельными налоговыми законами и Налоговым кодексом. Налоговые поступления принадлежат федерации, землям и муниципалитетам, причем ставки налогов варьируются в зависимости от типа налога. Законодательная компетенция, как правило, принадлежит федерации, если сбор налога также относится к Землям, требуется одобрение Бундесрата. Налоги могут взиматься только в том случае, если они соответствуют основному закону. Налоги в Германии должны соответствовать следующим принципам:

- быть справедливыми;
- налоги должны ориентироваться на эффективность деятельности граждан;
- налоги должны уважать прожиточный минимум человека и оставлять его свободным от налогов;

---

<sup>1</sup> Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е.В. Килинкарлова. – Москва: Издательство Юрайт, 2019. – С. 56.

- определяться таким образом, чтобы налогоплательщик мог в какой-то степени заранее рассчитать налог, падающий на него;
- обеспечить равномерность во взимании.

Экономически налоги переписываются как принудительные сборы, взимаемые государством, без права на компенсацию. Юридическое определение понятия налога содержится в Налоговом кодексе (Abgabenordnung - AO), в котором определены основные нормы, применимые ко всем налогам, и приведены положения принципиального характера о том, какие обязанности и права имеют налогоплательщики, с одной стороны, и финансовое управление, с другой, при порядке сбора налогов. В Налоговом кодексе налоги определяются как «денежные пособия, которые не являются обменом на особое пособие и налагаются общественным сообществом для получения доходов всем, к которым применяется акт, к которому закон привязывает обязанность по пособию; получение доходов может быть второстепенной целью».

Таким образом, решается важная функция налогов: фискальная функция (фискальная цель), согласно которой налоги служат в первую очередь для финансирования государственных расходов. Кроме того, налоги имеют распределительную функцию. Под этим подразумевается, во-первых, амортизация частной покупательной способности для ее использования в государственном секторе, а также изменение цен для коррекции рыночных неудач (цель управления). Функция коррекции цен иллюстрирует важность налогов как инструмента экономической политики для управления частными действиями. Налоги также имеют распространяемую функцию (цель перераспределения). Наконец, налогам также может быть присвоена общеполитическая функция в том смысле, что они передают общественности информацию о стоимости государственной деятельности. В конечном счете они заключаются в том, что гражданин вынужден отказаться от потребления из-за сбора налогов. Такая информация необходима каждому избирателю для того, чтобы показать свою оценку альтернативных правительственных и партийных программ в политико-демократических процессах голосования.

При историческом рассмотрении структура налоговых поступлений изменилась. Таким образом, подоходный налог и налог с продаж постоянно приобретали значение, в то время как доля налогов с активов, а также таможенных пошлин снижалась. Государству, помимо налогов, открыты другие источники государственных доходов. Можно назвать сборы, взносы, доходы от текущих государственных заимствований, доходы от приобретения (от акций компаний и т. Д.) И во многих странах запрещено законом получение доходов за счет расширения денежной массы.

Что касается сборов и взносов, то становится ясно, что в качестве источника дохода они теоретически обоснованы только в том случае, если здесь имеется определенное отношение эквивалентности. Из экономической теории известно, что общественные блага не могут финансироваться по принципу эквивалентности, поскольку, как правило, проблема подножки атакует. Поэтому для большей части государственных расходов необходимые доходы должны быть получены за счет других источников<sup>1</sup>.

Вообще говоря, следует сказать, что налоги явно превосходят другие источники дохода, такие как доходы от государственных предприятий или доходы от государственной денежной прессы. В первом случае существует известная опасность неэффективных стимулирующих структур. Последнее приводит к инфляционному давлению. В обоих случаях постоянно высокий поток доходов не может быть предоставлен. Фактически альтернативы функционирующей системе управления нет.

Налоги, как правило, оправдываются тем, что определенные общественные потребности лучше удовлетворять и, следовательно, финансировать государством. Существуют различные теории налогообложения, такие как принцип эквивалентности или принцип эквивалентности. Принцип эффективности, а также принципы налогообложения, такие как налоговая справедливость (равномерность налогообложения, определенность налогового законодательства), налоговая

---

<sup>1</sup> Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е.В. Килинкарлова. – Москва: Издательство Юрайт, 2019. – С. 56.

урожайность, незаметность и практичность (удобство налогообложения, благонадежность).

С точки зрения анализа налоговых систем центральное значение приобретает вопрос о принципах налогообложения, то есть о том, по каким принципам должны взиматься налоги. Литература различает, в частности, принцип эквивалентности, принцип эффективности и принцип эффективности распределения.

Согласно так называемому принципу эквивалентности, каждый налогоплательщик облагается налогом в соответствии с его спросом на государственные услуги. Таким образом, граждане должны платить рыночную цену за выгоду от общественных благ и услуг. Таким образом, каждому налогоплательщику должен быть наложен собственный налоговый тариф в соответствии с его индивидуальными предпочтениями. Даже если это не может быть реализовано на практике в этом смысле, принцип находит практическое применение там, где государство предоставляет специальную контрибуцию. Примером этого являются взносы работников в социальное обеспечение. Они могут рассматриваться как налог по принципу эквивалентности при условии, что будущие пенсионные платежи имеют прямое отношение к взносам.

Принцип эффективности требует, чтобы граждане облагались налогом в соответствии с их экономической эффективностью. Поскольку эффективность, понимаемая как индивидуально данное свойство, не может наблюдаться, необходимо найти для нее эталон. Обсуждение того, должен ли эталоном служить доход или, скорее, потребление, имеет давнюю традицию в налоговых науках. Принцип эффективности включает в себя требование горизонтальной и вертикальной справедливости: при одинаковой эффективности равные налоговые нагрузки и при более высокой эффективности более высокие налоговые нагрузки.

Принцип эффективности распределения предусматривает, что налоги должны взиматься таким образом, который по возможности не влияет на поведение экономических субъектов в экономике. За этим стоит уже восходящее к Адаму Смиту понимание того, что корыстное поведение всех людей приводит к максимальной пользе всех. Таким образом, при налогообложении государство не

должно искажать рыночные решения, если нет явных причин для рыночных неудач.

Налоги могут различаться по различным критериям, например, по административной и доходной высоте (федеральная, земельная, муниципальная). Их также можно разделить на прямые и косвенные налоги. При прямых налогах налоговый должник и налогоплательщик идентичны. При косвенных налогах экономическое бремя зависит от того, в какой степени налоговый должник может пересилить налог на налогоплательщика. Кроме того, по объектам налогообложения можно различать пассажирские налоги и реальные налоги. Персональные налоги облагаются налогом на личные отношения субъектов.

С другой стороны, реальные налоги не зависят от личных обстоятельств налогоплательщиков. В форме сбора различают удерживающие налоги и предрасположенные налоги. Удерживающие налоги взимаются непосредственно с источника дохода. С другой стороны, налоги устанавливаются налоговым управлением через налоговое уведомление.

Кроме того, налоги могут различать то, что облагается налогом, например, доход, потребление, активы и т.д., что приводит к налоговым группам налоги на трафик, акцизные налоги, налоги на собственность, налоги на прибыль и налоги на вещества. Наконец, существуют различные виды управления, такие как Налог на пиво, Налог с продаж, Налог на импорт и пошлины, Налог на импорт, Налог на вино, Налог на кофе, Налог на минеральное масло, Налог на шампанское, Налог на табак, Налог на наследство, Налог на дарение, Налог на лотерею, Налог на гонки, Налог на пожарную безопасность, Налог на пиво, Налог на недвижимость, Налог на собаку, Налог на развлечения, Налог на напитки, Налог на заработную плату, Налог на прибыль, Налог на прибыль, Налог на капитал, Корпоративный налог, Налог на добычу, Налог на охоту, налог на собаку, Второй налог на жилье и т. д.

Типы налогов можно разделить на различные группы.

- 1 Налоги на владение и транспорт.
- 2 Налоги: от дохода.
- 3 Налоги с активов.
- 4 Налоги на трафик.

5 Таможенные пошлины и акцизы.

6 Таможенные пошлины.

7 Акцизы.

Акцизные налоги – это налоги на потребление (например: налог на табак), причем некоторые авторы хотят, чтобы этот термин применялся только в том случае, если есть добавленная стоимость. Транспортные налоги – это налоги на экономические переводы (например: основной налог на приобретение). Налоги на владение – это налоги на владение, например, активами (налог на наследство или имущество).

Прямые налоги напрямую связаны с характеристиками экономической эффективности (например, с доходом), принимая во внимание личные обстоятельства, в то время как косвенные налоги фиксируют их только косвенно. Так, например, подоходный налог (ESt) является прямым налогом; безличный НДС (НДС) часто цитируется в качестве общего налога с продаж в качестве примера косвенных налогов. Тем не менее, в финансовой научной литературе ранее также различались в отношении подавляемости, где не подавляемые налоги называются прямыми, а подавляемые-косвенными. Это деление бессмысленно, потому что вопрос подавляемости зависит не от типа налогов, а от рыночных условий.

Субъектные налоги позволяют отслеживать личную эффективность физических лиц (например: ESt), в то время как объектные налоги исходят из фактической эффективности и не учитывают личные обстоятельства (например: НДС).

**Налоговая система Франции.** Налог касается как всех хозяйственных операций страны, так и деятельности каждого гражданина. Он выполняет в своем многообразии три основные функции: финансирование государственных расходов, перераспределение богатств и основные направления экономической деятельности. Задача, которую предстоит решить в XXI веке, является важной: гармонизация налогообложения между странами Одного и того же экономического уровня, особенно в Европе, и пересмотр видов расходов, которые должен финансировать налог.

Корпоративный налог, учрежденный декретом-законом от 9 декабря 1948 года, применяется к юридическим лицам, основной категорией которых являются корпорации. Многие исключения были предусмотрены по экономическим и социальным причинам, а также во избежание двойного налогообложения. Налог достигает только доходов французского источника; он попадает в чистую прибыль. Амортизация вычитается вместе с резервами при определенных условиях. Тариф составлял 50 % от налогооблагаемой чистой прибыли до 1985 года. В 1993 году он сократился до 33,3 %. Даже при отсутствии прибыли компании обязаны платить годовой единовременный налог (IFA), который отличается от корпоративного налога<sup>1</sup>.

Подоходный налог, реформированный в 1948 и 1959 годах, дает 20 % налоговых поступлений. Это причитается физическим лицам, то есть домашним хозяйствам. Во Франции половина домашних хозяйств освобождается от этого, по сравнению с четвертью в среднем в других европейских странах. Налогообложение производится по налоговым домам, путем накопления, с тем чтобы облагать их единым налогом, всех доходов всех категорий, полученных лицами, образующими семейную единицу или считающимися на иждивении главы семьи. Налогообложение устанавливается в год, следующий за годом реализации дохода; поэтому она ежегодная. Все доходы облагаются налогом, будь то наличными или натурой. Доходы подразделяются на восемь категорий: доходы от Земли; сельскохозяйственные доходы; промышленные и коммерческие доходы и приравненные к ним доходы; вознаграждение управляющих или партнеров; некоммерческие доходы; оклады, заработная плата, пенсии и пожизненные аннуитеты; прирост капитала физических лиц; доходы от движимого капитала. Налогооблагаемая прибыль или доход определяются отдельно для каждой из этих категорий. Учитывается только фактический доход, то есть чистый доход, реальный и располагаемый доход. Налог, подлежащий уплате, во Франции модулируется семейным фактором, который отражает налоговую политику, благоприятную для

---

<sup>1</sup> Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е.В. Килинкарлова. – Москва: Издательство Юрайт, 2019. – С. 59.

семей. Число детей, находящихся на иждивении, редко учитывается в одинаковой пропорции в остальном мире.

Налог на добавленную стоимость (НДС), общий налог на расходы, является современным творением. После этапа экспериментов, с 1917 по 1954 год, закон от 10 апреля 1954 года применил его к промышленным товарам. В 1968 году она была распространена на все виды деятельности коммерческих компаний, а в 1981 году – на все виды деятельности, приносящие доход (комплекс услуг, литературное и художественное творчество, Профессиональные профессии). От этого по-прежнему освобождаются лишь частично осуществляемые государством виды деятельности, такие, как стационарное лечение или образование. С 1992 года ставки НДС были снижены до двух: обычной ставки 20,6 % и сниженной ставки 5,5 %. Однако существует особая ставка в 2,1 %, применяемая к определенным продуктам (лекарствам). Схема вычетов сложна. Каждый должник взимает НДС со своего клиента. Когда он возвращает ее в казну, он вычитает из нее налог, попавший в элементы его себестоимости, и выплачивает только разницу. Пакет НДС распространяется на малые предприятия, оборот которых невелик. Вместо ежемесячных деклараций должник обязан представлять только ежегодную декларацию. Другими налогами на расходы являются специальный налог на банковскую и финансовую деятельность, налоги на заработную плату, таможенные пошлины, косвенные взносы, гербовые и регистрационные сборы.

Налоги на капитал. В 1982 году к налогам на наследство и дарение был добавлен еще один налог на капитал, налог на большое состояние(IGF); упраздненный в 1986 году, он был восстановлен в 1988 году в виде налога солидарности на богатство (ISF). Он поражает физических лиц, чье чистое налогооблагаемое имущество превышает определенную шкалу. Наконец, с 1991 года новый налог, введенный правительством Рокара, обобщенный социальный взнос (CSG), позволил начать реформу финансирования социальной защиты.

Местные налоги, предназначенные для пополнения бюджета местных органов власти, подверглись обновлению, принципы которого были заложены постановлением от 7 января 1959 г. К прежним взносам были заменены четыре

налога: Налог на недвижимость за построенную недвижимость, налог на недвижимость за незастроенную недвижимость, налог на жилье и налог на работу. Эта оценка была завершена только в 1973 году и введена в действие в 1974 году. Таким образом, «профессиональный налог» заменил патент, налог, который государство взимало до 1917 года в обмен на право на осуществление любой деятельности, находящейся во Франции, и который остался после этой даты в пользу местных органов власти. После принятия законов о децентрализации 1982 года, которые расширили сферу компетенции территориальных органов власти, местные налоги росли гораздо быстрее, чем государственные. Кроме того, начиная с 1982 года в муниципалитеты и департаменты были добавлены регионы и межрегиональные организации, такие как городские или межгородские общины, которые взимают свои собственные налоги. Различия в богатстве между городами частично компенсируются на национальном уровне системой перераспределения между муниципалитетами, но местное налоговое давление заметно различается в соотношении один к шести между богатым Парижем и, например, Марселем, городом, находящимся в затруднительном положении.

**Налоговая система Китая.** В любой стране существует свой распорядок налогообложения со своими особенностями – их можно связать с экономикой, демографией, территорией. Как известно Китайская Народная Республика входит в число самых крупнейших стран мира с сильнейшей индустриальной экономикой и с высокой численностью населения, что само по себе требует серьезного контроля и определенной стратегии. Но стоит сказать, что налоги в Китае оплачивают по продуманной схеме, и, их сбор прежде всего направлен на самообеспечение государства и его жителей.

Согласно официальным данным до 2019 года китайское законодательство функционировало в рамках устарелых общегосударственных стандартов и требовало от китайцев всеобщей законопослушности, что со временем вылилось в недовольство среди местных. Неравенство стало основным камнем преткновения. Несмотря на внушающие макроэкономические показатели, микроэкономические охарактеризовали не самую лучшую ситуацию в стране. Было определено большое

число малоимущих граждан, которые не справлялись с обязательствами. Кроме того, они не могли себе позволить нормальные условия существования, оплачивая налоги наравне с более обеспеченными гражданами. В итоге волна недовольства привела к пересмотру системы, Правительство ввело разграничение, были снижены процентные ставки, разработана новая схема вычетов, что постепенно улучшило ситуацию.

В 2021 году в КНР физические и юридические лица оплачивают от 6-14 основных видов налогов, из них:

- на прибыль;
- на предпринимательскую деятельность;
- на реконструкцию;
- на образование;
- на переход прав;
- на недвижимость;
- на производство табака;
- НДС;
- подоходный с резидентов и нерезидентов;
- потребительский;
- транспортный;
- земельный;
- ресурсный;
- гербовый.

Китай привлекает все больше инвесторов и предпринимателей из-за возможности участия в бизнесе по всей планете. Охватывая все континенты, страна заявила о себе как о главном поставщике товаров повседневного потребления и мобильной техники. Кроме того, сырьевой рынок настолько разнообразен, что многие бизнесмены из России стали все чаще открывать и переносить свой бизнес на китайскую территорию. Налогообложение в КНР для резидентов или нерезидентов мало чем отличается между собой.

Основной налог, установленный для бизнеса, является «на прибыль» или Corporate income tax. Его процент зависит от следующих факторов:

- для стартапов, новых компаний – 15 %;
- для малого бизнеса с низкой рентабельностью – 20 %;
- для предприятий, действующих свыше одного года – 25 %.

Для расчета применяется прямой или косвенный метод, чаще всего китайские предприниматели используют второй вариант, он более простой и эффективный. Расчетный период начинается с 01 января и заканчивается 31 декабря<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е.В. Килинкарлова. – Москва: Издательство Юрайт, 2019. – С. 73.

## **2 Налоговая декларация и налоговый контроль**

Единая (упрощенная) налоговая декларация (далее – декларация) представляется лицами, признаваемыми налогоплательщиками по одному или нескольким налогам, не осуществляющими операции, в результате которых происходит движение денежных средств на их счетах в банках (в кассе организации), и не имеющими по этим налогам объектов налогообложения (далее – налогоплательщики), по данным налогам.

Декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица.

Декларация представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

Декларация представляется на бумажном носителе или в электронном виде.

Декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

При представлении декларации по установленной форме (установленному формату) по просьбе налогоплательщика налоговый орган проставляет на копии декларации отметку о принятии и дату ее получения при получении декларации на бумажном носителе либо передает налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде – при получении декларации по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Декларация представляется в электронном виде в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-32/169 «Об утверждении Порядка представления налоговой

декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи».

Общие требования к порядку заполнения декларации.

1 Декларация заполняется шариковой или перьевой ручкой с чернилами черного либо синего цвета. Возможна распечатка декларации, заполненной в машинописном виде.

2 Для исправления ошибок необходимо перечеркнуть неправильное значение показателя, вписать правильное значение и поставить подпись должностного лица организации, подписавшего декларацию, заверив ее печатью организации, или подпись физического лица с указанием даты исправления. Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

3 В верхней части каждой страницы декларации указывается идентификационный номер налогоплательщика (далее – ИНН) и код причины постановки на учет (далее – КПП) организации или ИНН индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке, определенном в разделе II «Порядок заполнения декларации».

Физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, вправе не указывать ИНН в декларации, указывая при этом свои персональные данные на странице 002 декларации.

4 Декларация заполняется налогоплательщиком, кроме раздела «Заполняется работником налогового органа».

5 Для организации при заполнении декларации необходимо указать ИНН, а также КПП, которые присвоены этой организации налоговым органом по месту ее нахождения.

При заполнении ИНН организации, который состоит из десяти знаков, в зоне из двенадцати ячеек, отведенной для записи показателя «ИНН», в первых двух ячейках следует проставить нули.

Для российской организации указывается: ИНН и КПП по месту нахождения организации – согласно Свидетельству о постановке на учет в налоговом органе

юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме № 12-1-7, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. № ГБ-3-12/309 «Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц» или согласно Свидетельству о постановке на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения на территории Российской Федерации по форме № 09-1-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. № БГ-3-09/178 «Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц».

Для иностранной организации указывается: ИНН и КПП иностранной организации по месту осуществления деятельности в Российской Федерации – на основании Свидетельства о постановке на учет в налоговом органе по форме № 2401 ИМД или Информационного письма об учете в налоговом органе отделения иностранной организации по форме № 2201И, утвержденных Приказом МНС России от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124 «Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций».

6 Физическое лицо в случае указания ИНН в декларации указывает его в соответствии со Свидетельством о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации по форме № 12-2-4, утвержденной Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. № ГБ-3-12/309, или Свидетельством о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства на территории Российской Федерации по форме № 09-2-2, утвержденной Приказом МНС России от 3 марта 2004 г. № БГ-3-09/178, или в соответствии со Свидетельством о постановке на учет физического лица в налоговом органе на территории Российской Федерации по форме № 2-1-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. № САЭ-3-09/826@.

7 При заполнении страницы 001 декларации необходимо указать: вид

документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий.

При представлении в налоговый орган уточненной декларации при указании реквизита Вид документа указывается показатель 3 - корректирующий вид, где подразделом показателя (через дробь) указывается номер корректировки декларации (например, 3/1, 3/2, 3/3 и т.д.).

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений либо недостоверных сведений налогоплательщик представляет в налоговый орган уточненную декларацию;

Наименования налогов указываются налогоплательщиком при заполнении декларации в графе 1 в очередности, соответствующей нумерации глав части второй Налогового кодекса Российской Федерации по этим налогам;

8 Номер контактного телефона налогоплательщика.

9 Количество страниц, на которых составлена декларация.

10 Количество листов подтверждающих документов или их копий, включая документы или их копии, подтверждающие полномочия представителя налогоплательщика (в случае представления декларации представителем налогоплательщика), приложенных к декларации.

11 При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, представленной организацией, по строке «Руководитель» проставляется подпись руководителя организации, которая заверяется печатью организации. При этом указываются фамилия, имя, отчество полностью и проставляется дата подписания декларации.

12 Достоверность и полнота сведений, указанных в декларации физического лица, подтверждается подписью этого физического лица с проставлением даты подписания декларации.

13 При подтверждении достоверности и полноты сведений в декларации представителем налогоплательщика указывается полное наименование организации либо фамилия, имя, отчество (полностью) физического лица – представителя налогоплательщика в соответствии с документом, удостоверяющим личность.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, организацией – представителем налогоплательщика ставится подпись руководителя организации, которая заверяется печатью организации, и проставляется дата подписания.

При подтверждении достоверности и полноты сведений, указанных в декларации, физическим лицом – представителем налогоплательщика ставится подпись физического лица и проставляется дата подписания.

Также указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика. При этом к декларации прилагается копия указанного документа.

14 Раздел «Заполняется работником налогового органа» содержит сведения о представлении декларации: способ представления декларации, количество страниц декларации, количество листов подтверждающих документов и (или) их копий, приложенных к декларации, дата представления декларации и номер, под которым зарегистрирована декларация, фамилия и инициалы имени и отчества работника налогового органа, принявшего декларацию, его подпись.

15 В случае, если на странице 001 декларации физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, не указывается ИНН, сообщаются персональные данные этого лица по перечню, приведенному на странице 002 декларации.

При заполнении сведений на странице 002 декларации:

1) фамилия, имя, отчество физического лица указываются полностью в соответствии с документом, удостоверяющим личность;

2) дата рождения (число, месяц, год) указывается в соответствии с записью в документе, удостоверяющем личность;

3) место рождения указывается в соответствии с записью в документе, удостоверяющем личность.

Если налогоплательщик указал документ, удостоверяющий личность, в котором нет сведений о дате и месте рождения, то эти показатели заполняются на основании свидетельства о рождении или другого документа, содержащего такие

сведения;

4) в строке «гражданство» указывается название страны, гражданином которой является декларант, и числовой код страны в соответствии с Общероссийским классификатором стран мира (ОКСМ). При отсутствии гражданства записывается: «лицо без гражданства»;

5) в строке «вид документа, удостоверяющего личность» указываются наименование документа, удостоверяющего личность физического лица, код документа в соответствии с приложением № 1 к порядку и реквизиты, которые имеются в документе, удостоверяющем личность;

6) место жительства в Российской Федерации указывается на основании записи в паспорте или документе, подтверждающем регистрацию по месту жительства (если указан не паспорт, а иной документ, удостоверяющий личность), с обязательным указанием почтового индекса и кода субъекта Российской Федерации в соответствии с приложением № 2.

В случае, если у физического лица отсутствует место жительства на территории Российской Федерации, то указывается место его пребывания. При этом местом пребывания физического лица признается место, где физическое лицо проживает временно, определяемое адресом (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Место пребывания в Российской Федерации указывается на основании записи в документе, подтверждающем регистрацию физического лица по месту пребывания, с обязательным указанием почтового индекса и кода субъекта Российской Федерации в соответствии с приложением № 2 к настоящему порядку;

7) сведения, указанные на странице 002 в строке «Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю», заверяются подписью физического лица либо подписью его представителя, и проставляется дата подписания с учетом положений пункта 13 раздела.

**Налоговый контроль расходов физических лиц.** Увеличение эффективности национальной экономики при высоких темпах роста ВВП, о которых сказал Президент России в своем Послании Федеральному Собранию 15 января 2020 г., требует решения комплекса задач, среди которых дальнейшая легализация доходов налогоплательщиков и обеспечение высокой собираемости налогов, образующих финансовую основу принятия решений, необходимых для выполнения президентского Послания. С позиции поддержания стабильности налоговых условий, выступающей одним из ключевых факторов стимулирования инвестиций, указанные задачи будут решаться, как и прежде, с акцентом на повышение качества налогового администрирования, в рамках которого следует выделять два основных подхода к обеспечению роста налоговых поступлений без увеличения налоговых ставок:

– развитие механизмов, которые благоприятствуют добровольному исполнению налоговых обязательств, для тех, кто готов работать открыто и честно. Примером здесь является налог на профессиональный доход, администрируемый в бесконтактной форме. И хотя данный налоговый режим действует в порядке эксперимента, его участниками к концу 2019 г. стали 330 тыс. человек. Большинство из них - это новые налогоплательщики, а не лица, перешедшие с других налоговых режимов (т.е. до этого работавшие в теневом секторе российской экономики);

– усиление налогового контроля в целях выявления доходов, по-прежнему выводимых из-под налогообложения при отсутствии на то законных оснований, т.е. в отношении лиц, которые скрывают свои доходы. И здесь обращает на себя внимание периодически возникающая дискуссия о введении на территории России налогового контроля за расходами физических лиц. Данное обстоятельство обусловлено тем, что, согласно официальной статистике, доля граждан, работающих неофициально, остается достаточно высокой, начиная с 2013 г. стабильно превышает 14 млн. человек и при этом имеет тенденцию к своему увеличению<sup>1</sup>. Соответственно, в налоговом контроле персональных расходов нередко

---

<sup>1</sup> Самозанятые с января заплатили в бюджет более миллиарда рублей налогов // РИА Новости. URL: <https://ria.ru/20191223/1562735674.html>.

усматриваются дополнительные возможности обеления экономики, снижения доли серых зарплат и теневых доходов при увеличении общей налоговой базы по НДФЛ.

Налоговый контроль расходов физических лиц – это контроль, проводимый налоговыми органами на основе анализа соотношения полученных физическим лицом доходов и осуществленных им расходов за установленный период времени с целью выявления и обложения налогом тех доходов, которые подлежат налогообложению в соответствии с налоговым законодательством, но информация о которых не поступает в налоговые органы через налоговых агентов и при этом не декларируется самим физическим лицом в нарушение законодательных требований. Возникновение отрицательной разницы между этими показателями указывает на вероятность того, что налогоплательщик тратит больше, чем зарабатывает, и тем самым позволяет предполагать наличие у него скрытых, незадекларированных доходов. При невозможности налогоплательщика обосновать источники расходов оценка налогооблагаемого дохода производится по величине израсходованных средств в части, которая превышает величину официальных доходов и не была ранее включена в налоговую базу.

Следует отметить, что попытка реализовать на практике подобный контроль была предпринята в ходе реформы российской налоговой системы. Однако этот опыт был непродолжительным и далеко не успешным. Положения статей 86.1-86.3 НК РФ, введенных в действие с 1 января 2000 г. (т.е. вскоре после вступления в силу первой части Налогового кодекса РФ) и определявших порядок осуществления контроля за расходами граждан, были отменены уже в 2003 г. Как оказалось, механизм контроля не действовал, и тогда для этого было несколько причин. Во-первых, сделки купли-продажи жилья, на которые указанный контроль был ориентирован ввиду оборота на рынке недвижимости крупных сумм денежных средств, обычно проводились по инвентаризационной стоимости объектов жилого фонда, в результате чего налоговые органы, хотя и получали информацию от регистрирующего эти сделки органа, не владели данными о реальных затратах

физического лица<sup>1</sup>. Во-вторых, налоговый контроль изначально устанавливался в отношении ограниченного круга активов, равно как и способов их получения в собственность, т.е. становился выборочным. В частности, налоговому контролю не подлежали сделки по приобретению акций закрытых акционерных обществ, а недвижимое имущество учитывалось для целей подоходного налогообложения только в случаях его приобретения, но не строительства<sup>2</sup>. В-третьих, у налоговых органов не было инструментов проверки достоверности данных об источниках происхождения израсходованных средств даже в случае выявления расхождений, если налогоплательщики, давая пояснения, ссылались на собственные сбережения, накопленные в прошлые годы. В-четвертых, контроль именно крупных расходов становился таковым ввиду установленного перечня активов, приобретение которых предполагало крупные расходы и потому ставилось под контроль налоговых органов (недвижимое имущество, транспортные средства, финансовые вложения, золотые слитки, культурные ценности), но в окончательном виде финансовый порог сделок не вводился, из-за чего налоговые органы не избавлялись автоматически от проверки данных о незначительных расходах. Наконец, были и технологические препятствия, имеются в виду недостатки в уровне информатизации деятельности налоговых органов, в частности неотлаженный механизм информационного взаимодействия, который необходим в процессе администрирования для получения оперативных сведений об объектах налогообложения.

В результате идея налогового контроля за расходами физических лиц оказалась несостоятельной. В то же время темпы развития налогового администрирования и внедрения цифровых технологий в повседневную жизнь, наблюдаемые в течение всех последних лет, заметно изменили облик налоговой системы, ее восприятие, а вместе с этим и предпосылки оценки вопроса о целесообразности введения такого контроля в России. Так, в 2010 г. порядок

---

<sup>1</sup> Пояснительная записка к проекту федерального закона № 323887-3 «О признании утратившими силу положений законодательных актов в части налогового контроля за расходами физических лиц». – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL:<https://client.consultant.ru/site/list/?id=1011876240>

<sup>2</sup> Зиятдинов А.Ф. Налоговый контроль за расходами физических лиц / А.Ф. Зиятдинов // Актуальные проблемы экономики и права. – 2014. – № 3. – С. 64.

передачи налоговым органам сведений о регистрации прав на недвижимое имущество и транспортных средствах полностью переведен в электронный формат. Почти завершен переход бизнеса (и организаций, и предпринимателей) на онлайн-кассы, в режиме реального времени передающие налоговым органам данные о суммах совершаемых операций, т.е. фактически о расходах, произведенных налогоплательщиками. Расчеты на безналичной основе вошли в привычный образ жизни многих россиян. Другими стали и правовые рамки: так, с 1 января 2016 г. доходы граждан от продажи недвижимости в налоговых целях не могут составлять величину, отклоняющуюся от ее кадастровой стоимости более чем на 30 %. То есть законодательно пресечена известная схема занижения крупных расходов, послужившая в свое время ключевой причиной отмены всеобщего контроля расходов. Более того, в Плане деятельности ФНС России на 2020 год говорится о создании единого ресурса сведений о населении, внедрение которого позволит перейти «на качественно новый уровень расчета и начисления налогов на доходы физических лиц».

Но значит ли это, что введение налогового контроля персональных расходов было бы целесообразным и осуществимым на практике в нынешних условиях? Чтобы ответить на этот вопрос, необходимо принять во внимание ряд ограничений - нормативно-правовых, концептуальных и технических, которые сопутствуют идее контроля, но являются препятствиями для ее успешной реализации на территории РФ.

Введение налогового контроля расходов в России, несмотря на цифровизацию экономики, создает больше рисков, чем преимуществ, что является — нецелесообразно. Вместо внедрения контроля расходов целесообразно развивать механизмы выявления собственно налогооблагаемых доходов, а потому перспективными направлениями развития налогового администрирования в России должны оставаться: совершенствование института налогового агентирования, борьба с налоговыми схемами, повышение прозрачности экономики и принятие мер, объединенных целью повышения справедливости налоговой системы на принципах доверия налогоплательщиков к налоговым органам.

### **3 Место страховых взносов в налоговой системе Российской Федерации**

Правовые проблемы социальной защищенности граждан являются приоритетными для государства на современном этапе и занимают особое место в социальной сфере. Вопросы социальной защиты, социального обеспечения, медицинского обслуживания населения часто становятся наиболее острыми в силу возникновения определенных социальных рисков. Защита граждан от негативных последствий наступления таких рисков является приоритетной задачей любого социального государства.

Появление страховых взносов обусловило потребность в создании и формировании государственных внебюджетных фондов, которые ныне служат для удовлетворения общественных потребностей, в том числе в социальной сфере. Страховые взносы – это вид обязательных целевых платежей, которые уплачивают обязанные действующим законодательством лица в пользу застрахованных лиц, либо лица, производящие за себя выплаты в государственные внебюджетные фонды.

Необходимо отметить, что история появления страховых взносов началась еще до введения в действие Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды тогда являлись достаточно разрозненными платежами, которые применялись до введения единого социального налога (ЕСН). Возникла объективная потребность замены разрозненных взносов определенным единым платежом с целью обеспечения организации их уплаты, подконтрольности налоговым органам и, соответственно, Министерству финансов РФ.

С принятием ЕСН и введением его в НК РФ контроль за его уплатой осуществляло Министерство по налогам и сборам РФ (МНС, ныне – Федеральная налоговая служба (ФНС)). Что характерно: шкала отчислений по ЕСН была регрессивной, т.е. она уменьшалась по мере роста объекта налогообложения. Одним

из самых предпочтительных для налогоплательщиков нововведений стало применение регрессивной шкалы, что давало существенные преференции.

С момента введения в 2001 г. в НК РФ ЕСН началась, по сути, история налогового администрирования страховых взносов. ЕСН был внесен в НК РФ и относился к уровню федеральных налогов и сборов. Он представлял собой целевой регулируемый налог, уплачиваемый частично в федеральный бюджет, с отчислением установленных законом частей данного платежа в государственные внебюджетные фонды. Такими фондами являлись Пенсионный фонд РФ, Фонд обязательного социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования. Введение ЕСН носило, безусловно, преимущественный и новационный характер, по сравнению с уплачиваемыми ранее разрозненными страховыми взносами. Самым основным преимуществом для плательщиков взносов явилось приведение к общей единой форме составляемой и подаваемой в Министерство по налогам и сборам налоговой (финансовой) отчетности. Прежняя финансовая отчетность стала налоговой отчетностью и уже подлежала налоговым проверкам МНС РФ.

Однако не обошлось и без недостатков: налогоплательщики были вынуждены оформлять финансовую документацию по каждому фонду в отдельности, поскольку отчисления целевые и направлялись к разным целевым получателям.

Просуществовал ЕСН вплоть до 2010 г., а потом был вновь заменен страховыми взносами, которые снова уплачивались в государственные внебюджетные фонды – Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд обязательного социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования – работодателями, согласно установленным правилам и регламентам и обозначенным целям их уплаты.

Администрирование уплаты страховых взносов перешло в ведение ПФР и ФОСС. Необходимо отметить, что Фонд обязательного медицинского страхования с самого начала его создания не обладал контрольными полномочиями по уплате страховых взносов. Его контрольные полномочия находились у ФОСС.

Такое положение вещей сохранялось до 2016 г., когда страховые взносы

вновь, уже во второй раз в истории его существования, внесены в НК РФ. Полномочия государственных внебюджетных фондов переданы ФНС России, а страховые взносы, внесенные в НК РФ, представляют собой уже не налог (каким раньше был ЕСН), а отдельный вид обязательных платежей, вынесенных в отдельный раздел.

Для реализации социальной функции государству требуется внушительный объем финансовых ресурсов, формируемых различными методами и из различных источников. Кроме того, минимизация наступления различного рода социальных рисков обуславливает потребность в слаженном взаимодействии и функционировании всех финансовых институтов государства, обеспечивающих поступление финансовых ресурсов с учетом обязательств по обязательному страхованию граждан – страховых взносов. Несомненно, эффективная государственная система социального страхования становится все более значимой задачей государства, выходящей на первый план.

Достаточно частое реформирование и совершенствование системы социального обеспечения свидетельствует о том, что государство пытается отыскать все возможные и наиболее оптимальные пути для повышения эффективности функционирования системы социального обеспечения, основанной на государственной системе социального страхования.

С учетом указанных в Конституции РФ<sup>1</sup> социальных гарантий для населения следует отметить, что обязательное социальное страхование гарантирует всем гражданам Российской Федерации обеспечение равных возможностей.

Цель института социального страхования состоит в том, чтобы обеспечить гражданам при наступлении предусмотренных законом случаев, которые согласно закону будут признаны страховыми случаями, получение определенных видов помощи, выплату компенсаций за счет средств, которые аккумулируются в страховых фондах. Если средств этих фондов будет недостаточно, то помощь может быть предоставлена из средств соответствующих бюджетов, выделяемых в виде

---

<sup>1</sup> Конституция Российской Федерации: офиц. текст: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.: по состоянию на 14 марта 2021 г. // Российская газета. – 2020. – 16 марта. – С. 12.

субсидий, либо из Фонда национального благосостояния. Для того чтобы данные ситуации не случались, необходимо грамотно и эффективно управлять средствами этих фондов, соблюдая при этом страховые принципы системы социального обеспечения.

Необходимо отметить, что и система обязательного социального страхования, а также система медицинского страхования и пенсионная система претерпели в результате реформирования значительные изменения. Они продолжают постоянно развиваться и трансформироваться в соответствии с требованиями времени.

В мире существует несколько организационных видов систем социального страхования, и самые распространенные из них – государственная и смешанная. Основы существующей российской государственной системы социального страхования были заложены еще во времена социалистического строя в СССР и сформированы на основе соответствующих подходов к социальному обеспечению. Данная система декларирует безусловное участие в системе страхования даже тех лиц, которые (либо за которых) не уплачивают страховые взносы.

Российская система относится к смешанному типу, что предполагает софинансирование страховых накоплений, аккумулируемых в государственных внебюджетных фондах: помимо уплаты страховых взносов налоговыми агентами (работодателями) часть средств в эти фонды выделяется также из федерального бюджета. Таким образом, российскую систему обязательного социального страхования нельзя считать исключительно государственной, так как страховые фонды формируются еще и за счет платежей, уплачиваемых обязанными лицами, и за счет государства.

Реализацией основных принципов социального обеспечения в рамках государственной системы социального страхования является наличие системы субсидированного финансирования. Устойчивость данной системы обусловлена софинансированием государственных внебюджетных фондов не только поступлением страховых взносов, но и трансфертов из Фонда национального благосостояния и соответствующих бюджетов бюджетной системы.

Государственному социальному страхованию присуще бюджетное

субсидирование. Субсидированное финансирование означает, что застрахованные лица с различными индивидуальными уровнями риска платят одинаковую ставку по страховым взносам.

Субсидированное финансирование характерно для всех видов государственного социального страхования. Размеры страховых взносов всех видов государственного социального страхования не привязаны к покрытию индивидуального уровня риска застрахованного лица (например, лица с хроническими заболеваниями и лица без хронических заболеваний платят ту же ставку взносов).

И в то же время нельзя не признать, что государственное социальное страхование является единственным и приоритетным видом социального страхования. Если принять во внимание, что в обществе будет существовать только система частного страхования (добровольного социального страхования), общество будет сталкиваться с проблемой несовершенства страхового рынка, поскольку та часть населения, которая относится к группе с низким уровнем дохода (пожилые люди, инвалиды, лица, которые по той или иной причине не в состоянии это делать), не всегда сможет полностью и в требуемом размере уплачивать за себя страховые взносы, а следовательно, не будет защищена системой частного страхования. Поэтому необходимо подчеркнуть, что система обязательного государственного социального страхования является наиболее гарантированным механизмом обеспечения финансовой поддержки и помощи и решает проблемы социальной справедливости<sup>1</sup>.

В отличие от обязательного, система добровольного социального страхования, несомненно, не предполагает дополнительных административных расходов, снижая, таким образом, финансовую нагрузку на бюджетную систему.

Государственная система социального страхования не только является реализацией социальной функции государства, но и гарантирует защиту граждан от социальных рисков. Вместе с тем необходимо констатировать тот факт, что по

---

<sup>1</sup> Семенов И.В. Социальное страхование: сущность, виды / И.В. Семенов // Социально-политические науки. – 2014. – № 1. – С. 54.

государственной системе обязательного социального (пенсионного, медицинского) страхования существует несравнимо больше застрахованных лиц - потенциальных получателей страховых выплат в будущем, при наступлении установленного законом страхового случая. Государственная система обязательного социального страхования с точки зрения финансового обеспечения и гарантирования гораздо более устойчива и способна защитить всех без исключения граждан (даже не застрахованных), руководствуясь при этом конституционными принципами.

Однако нельзя не отметить тот факт, что страховой случай может наступить, а может и нет. Например, пенсионный возраст с наибольшей вероятностью наступит, а вот придется ли человеку обращаться за медицинской помощью именно по полису ОМС либо получать социальную помощь от государства в будущем - большой вопрос. Таким образом, виды страхования можно различать по рискам возникновения страховых случаев. Наступление пенсионного возраста и медицинское страхование, по мнению автора, наиболее вероятно.

Положения налогового законодательства не применяются к неработающему населению. Такие правоотношения регулируются отдельными законами, в частности Федеральным законом от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования».

Государственные внебюджетные фонды – это фонды, в которых аккумулируются целевые средства на основе персонифицированного учета. Средства данных фондов принадлежат государству на праве собственности, то есть средства этих фондов являются федеральной собственностью и входят в казну государства.

В теории права страховые взносы рассматриваются в качестве источника формирования финансовых ресурсов государственных внебюджетных фондов, являющихся целевыми страховыми фондами, принадлежащими государству на праве собственности, что позволяет говорить об обязательном страховании как разновидности финансовых правоотношений. Необходимо также отметить, что институт страховых взносов полностью регулируется именно финансовыми нормами.

Страховые взносы, которые по природе своей являются федеральными платежами, подлежат к уплате на всей территории Российской Федерации. Устанавливаются, вводятся в действие и отменяются страховые взносы так же, как и все иные налоговые платежи, Налоговым кодексом РФ.

При установлении и введении в действие страховых взносов необходимо установить все необходимые для любого налога и сбора элементы: объект, плательщик, база для исчисления, расчетный период, порядок исчисления, сроки уплаты, а также льготы по уплате и иные специальные режимы уплаты. Некоторые из указанных элементов, в частности объект, база для исчисления страховых взносов, могут определяться применительно к отдельным категориям плательщиков взносов индивидуально в каждом отдельном случае.

С принятием в 1998 г. Налогового кодекса РФ впервые в России была определена существующая на сегодняшний день система налогов и сборов. Она представляет собой трехуровневую систему федеральных, региональных и местных налогов и сборов, уплачиваемых в соответствующие бюджеты государства, включая спецналогрежимы.

Нормы, регулирующие уплату страховых взносов, регламентируются разделом XI НК РФ «Страховые взносы в Российской Федерации» и новой главой 34 «Страховые взносы».

НК РФ выделяет страховые взносы в отдельные положения, однако их понятие закреплено наряду с понятием налога и сбора в ст. 8 НК РФ: «...страховые взносы - это обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, уплачиваемые организациями и физическими лицами в целях реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования, предусмотренного законодательно»<sup>1</sup>.

При этом характерной особенностью является тот факт, что страховые взносы

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.02.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

не включены ст. 12 главы 2 НК РФ в налоговую систему. И вот тут возникает вопрос: почему законодатель, включив страховые взносы в НК РФ, не указывает их в системе налогов и сборов? Вероятно, ответ в самой правовой природе страхового взноса.

Правовая природа страховых взносов сродни правовой природе налоговых платежей: они тоже являются публичными платежами. Однако страховые взносы отличаются от налогов и иных налоговых платежей по целевому назначению и не подлежат перераспределению, являясь при этом индивидуально-возмездными платежами, а сами государственные внебюджетные фонды, куда направляются средства от уплаты страховых взносов, являются целевыми фондами, средства которых используются строго на обозначенные цели.

Страховой взнос правильнее сравнить скорее со сбором, чем с налогом, поскольку налог не имеет встречного эквивалента при его уплате, а сбор и страховой взнос предусматривают движение встречного эквивалента. Однако и здесь будет просматриваться разница в таком встречном эквиваленте: если у страхового сбора природа страховая, то у сбора – возмездного оказания услуг (в частности, по предоставлению каких-либо прав).

Налоги и сборы аккумулируются в бюджетной системе РФ, где обезличиваются и перераспределяются, а страховые взносы – в государственных внебюджетных фондах, где ведется персонифицированный учет и предусмотрено строго целевое назначение их использования. И если говорить о правовой природе страховых взносов, то они изначально являлись целевыми сборами, в отличие от налогов. Правовая природа страховых взносов, таким образом, сродни природе сбора.

Из теории права известно, что налоги не являются целевыми платежами и не имеют при их уплате движения встречного эквивалента. То есть, как уже упоминалось ранее, налоги носят безвозмездный характер, чего нельзя сказать о таких видах налоговых платежей, как сборы и страховые взносы. Целевые отчисления от ЕСН в государственные внебюджетные фонды говорили о двойкой природе данного налога. Так, по мнению Е.М. Ашмариной, «рассматриваемый налог

интересен тем, что ему, как платежу, свойственен не только фискальный, но и страховой характер»<sup>1</sup>.

Наличие общих признаков у налогов, сборов и страховых взносов затрудняет их четкое разграничение. В результате анализа норм налогового законодательства установлено, что страховые взносы по правовой природе сочетают в себе признаки и налога, и сбора, а также регламентированы всеми статьями НК РФ, в том числе устанавливающими ответственность за налоговые правонарушения. Так, ст. 12 НК РФ «Виды налогов и сборов в Российской Федерации. Полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов» главы 2 «Система налогов и сборов в Российской Федерации» закрепляет, что «в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные», а также ст. 18 закрепляет спецналогрежимы. Страховые взносы в данной главе не упомянуты. Таким образом, можно сделать вывод, что страховые взносы вынесены за рамки налоговой системы. Данный факт, на наш взгляд, является упущением. Считаем целесообразным изменить формулировку ст. 12 НК РФ на следующую: «Система налогов, сборов и страховых взносов в Российской Федерации», и указать в п. 15.1 страховые взносы.

За ПФР РФ закреплены функции по ведению индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования, а ФСС РФ остается администратором страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в системе обязательного социального страхования. За ФСС РФ сохранены полномочия по проведению проверок правильности заявленных расходов на выплату страхового обеспечения на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и сообщению об итогах данных проверок в налоговые органы.

---

<sup>1</sup> Налоговое право: учебное пособие / под ред. Е.М. Ашмаринной. – М.: КНОРУС, 2019. – С. 156.

Несмотря на существенные изменения и практическую значимость таких пертурбаций, обусловленных объективно сложившейся необходимостью, страховые взносы в настоящее время приобрели режим уплаты налоговых платежей и, по сути, являются таковыми. В настоящее время существует определенное разграничение полномочий между ФНС РФ и государственными внебюджетными фондами при осуществлении контроля и надзора за исчислением и уплатой страховых взносов.

## **4 Основные понятия и общая характеристика правонарушений в области финансов, налогов и сборов**

Правонарушения в области финансов, налогов и сборов на территории России являются одним из наиболее часто встречающихся видов экономических правонарушений, и выступают в качестве единственного основания для привлечения к административной ответственности.

Российская статистика указывает на цифру, равную примерно двум миллионам преступлений финансового характера, зарегистрированных в 2020 г. Данные статистики требуют глубокого анализа указанной проблемы<sup>1</sup>.

Вопрос финансовых правонарушений стоит очень давно и на протяжении многих лет является объектом научного интереса многочисленных экспертов. При этом, в области административного права существует множество нерешенных проблем, вызывающих острые дискуссии и негативно отражающиеся на результатах правоприменительной деятельности

Разработка нового Кодекса РФ об административных правонарушениях лишь усилила полемические споры в этом направлении.

Существуют несколько определений, раскрывающих понятие административного правонарушения.

По мнению А.В. Серегина: «Административное правонарушение – это виновное антиобщественное деяние (действие или бездействие), нарушающее общественные правила поведения, охраняемые мерами административного воздействия»<sup>2</sup>.

Общепринятое понятие административного правонарушения отражено в ст. 2.1 КоАП РФ: «Административное правонарушение – это противоправное виновное действие или бездействие, за которое настоящим Кодексом или законами субъектов

---

<sup>1</sup> Кондрат Е.Н. Правонарушения в финансовой сфере России. Угрозы финансовой безопасности и пути противодействия/ Е.Н. Кондрат. – М.: Форум, 2018. – С. 56.

<sup>2</sup> Серегин, А.В. Советский общественный порядок и административно-правовые средства его укрепления / А.В. Серегин. –М.: Дрофа, 1975. – С. 125.

РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность».

Следовательно, главные характеристики административного правонарушения, присущие данному феномену, это противоправность, виновность, наказуемость.

Согласно норме закона, установленной ч. 2 ст. 14 УК РФ, административное правонарушение является деянием, которое содержит формальные признаки преступного деяния, но не квалифицируется как общественно опасное в силу малой значимости совершенного.

Данная точка зрения закреплена в законодательстве РФ, которое квалифицирует административное нарушение как малозначительный проступок.

Подчеркнем, что административное правонарушение будучи общественно вредным и негативным явлением, тем не менее, не может повлечь за собой причинения значительного ущерба субъектам права.

Между тем, факт совершения административного правонарушения позволяет сделать предположение о том, что правонарушитель в дальнейшем может допустить причинение значительного ущерба; как правило, правонарушение идет вразрез с общепринятыми нормами общества и закона, установленными в целях сохранения правопорядка

Административное правонарушение, которое совершено юридическим лицом подлежит презумпции виновности, что является его субъективной стороной, поскольку ч. 2 ст. 2.1 КоАП РФ говорит о том, что юридическое лицо берет на себя обязанность доказывания отсутствия на момент правонарушения возможности исполнить требования нормы закона, несмотря на предпринятые действия по их исполнению.

Исходя из вышеизложенного, обратим внимание на то обстоятельство, согласно которому юридическое лицо может быть признано виновным в административном правонарушении – в предварительном порядке, вследствие чего, априори, вынуждено доказывать отсутствие вины.

Таким образом, фактически, вина считается признанной в то время, как объективные признаки вины, которые формируют состав правонарушения,

игнорируются.

Парадоксальным образом, в данном случае имеет значение лишь наличие информации о том, что определенное юридическое лицо имеет отношение к совершению административного правонарушения. Это в данном случае, позволяет компетентному органу (должностному лицу), рассматривающему дело, назначать наказание без установления доказательств, свидетельствующих о виновности привлекаемого юридического лица. Подобный подход вряд ли можно признать обоснованным.

Обратим особое внимание, что необходимость исполнения вышеуказанного действия является прямым указанием Конституционного Суда РФ от 25 февраля 2014 года за № 4-П<sup>1</sup>.

Отметим, что юридическим лицом, в первую очередь, называется определенная законом форма предпринимательской деятельности. Сотрудники такой организации могут постоянно меняться, поэтому, конкретную вину людей, на данный момент времени представляющих юридическое лицо, а также, характер их психического отношения к конкретному административному правонарушению, наступившим последствиям установить не представляется возможным.

Ответственным должностным лицом, принимающим практические решения в организации, является ее руководитель.

Логично предположить, что именно деятельность директора юридического лица влечет за собой наступление вины, при этом, с точки зрения законодательства, не важно, имел ли в этом случае место факт превышения служебных полномочий или он отсутствовал.

Если рассмотреть данную ситуацию в другом ракурсе – незаконные действия,

---

<sup>1</sup> По делу о проверке конституционности ряда положений статей 7.3, 9.1, 14.43, 15.19, 15.23.1 и 19.7.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом Арбитражного суда Нижегородской области и жалобами обществ с ограниченной ответственностью «Барышский мясокомбинат» и «ВОЛМЕТ», открытых акционерных обществ «Завод «Реконд», «Эксплуатационно-технический узел связи» и «Электронкомплекс», закрытых акционерных обществ «ГЕОТЕХНИКА П» и «РАНГ» и бюджетного учреждения здравоохранения Удмуртской Республики «Детская городская больница № 3 «Нейрон» Министерства здравоохранения Удмуртской Республики»: Постановление Конституционного Суда РФ от 25.02.2014 № 4-П// Сборник законодательства РФ. – 2014. – № 10. – Ст. 1087.

повлекшие административное правонарушение на предприятии или в корпорации, совершенные любым должностным лицом организации, кроме ее директора, требуют расследования на предмет нарушения трудовой дисциплины и превышения должностных полномочий. Таким образом, в данном случае, следует рассматривать не вину организации, но вину должностного лица, которое в своих действиях вышло за пределы служебной компетенции.

Если административное правонарушение имело место при выполнении действий, основанием для которых послужили приказ или распоряжение директора юридического лица, то такое правонарушение квалифицируется как действие коллектива организации.

Такой позиции придерживался законодатель при формулировании содержания Налогового кодекса: юридическое лицо признается виновным в административном правонарушении, если установлен факт вины его директора. Объективным критерием противоправности административного правонарушения является их повторность.

При этом, трактовка термина «повторность» неоднозначна: он может рассматриваться как один из признаков административного правонарушения при его квалификации; исследуется как отягчающее обстоятельство; служит показателем грубого правонарушения.

В большинстве случаев повторность совершения административного правонарушения квалифицируется в сторону более жесткого наказания за содеянное.

В ст. 12.12 КоАП рассматривается: «Повторное совершение административного правонарушения»; ст. 5.27 разъясняет: «Повторное совершение административного правонарушения лицом, ранее подвергнутым административному наказанию за аналогичное правонарушение».

Для осуществления практической деятельности в области правового обеспечения административных правонарушений важным является решение вопроса о сроках, которые определяют повторность совершенного правонарушения.

В ст. 8.37 КоАП РФ установленным сроком считается «в течение года», тогда

какст. 5.64 говорит о других сроках: «Течение следующего отчетного периода, установленного законодательством о политических партиях».

Обратим внимание, признак «повторности» при квалификации административного правонарушения является отягчающим обстоятельством, с учетом фактора установленных сроков, допускающих признание совершение административного правонарушения повторным.

Таким образом, определяющими факторами при квалификации повторного правонарушения являются совпадающие признаки правонарушения и временной фактор, обусловленный сроками совершения повторного административного правонарушения.

Семантика слова «аналогичный» означает сходный по ряду определенных признаков; «однородный» – относящийся к тому же роду, разряду.

Следовательно, административные правонарушения, совершаемые, например, на транспорте, по своей природе однородны, но не являются аналогичными.

Согласно действующим нормам КоАП РФ возможно группировать административные правонарушения, несмотря на различия в объектах посягательства.

Например, в гл. 15 выражает четыре вида родовых объектов посягательства: область финансов, налоги и сборы, страхование и рынок ценных бумаг; определение однородности административных правонарушений в данном случае представляется весьма спорным.

Верховный Суд РФ в Постановлении от 24 марта 2015 года № 5 указал, что «однородным считается правонарушение, имеющее единый родовой объект посягательства, независимо от того, установлена ли административная ответственность за совершенные правонарушения в одной или нескольких статьях КоАП РФ».

Верховный Суд РФ уточняет, что «аналогичное» административное правонарушение, не есть «любое административное правонарушение, затрагивающее ту же область общественных отношений», но только совпадающее по своим характеристикам.

Предлагаем зафиксировать в КоАП РФ унифицированное правовое понятие «повторности» административного правонарушения, с определением признаков «однородности» и «аналогичности» административных правонарушений.

Также следует поговорить о разграничении административных правонарушений по принципу общественной вредности содеянного, что однозначно обусловит пересмотр дефиниции «административное правонарушение», так как действующий КоАП РФ в ч. 1 ст. 2.1 не содержит признака «общественной опасности» административного правонарушения и определяет последнее как противоправное, виновное деяние физического или юридического лица, влекущее предусмотренную КоАП РФ и законодательством субъектов административную ответственность.

Другим принципиально важным моментом является предложенное в Концепции нового КоАП РФ деление административных правонарушений на формальные, связанные с угрозой наступления определенных негативных последствий, и материальные, сопряженные с причинением реальных негативных последствий.

Следует отметить, что в научной и учебной литературе указанная градация административных правонарушений – давно состоявшийся факт. Однако на формально-юридическом уровне в КоАП РФ отсутствует какая-либо дифференциация административных правонарушений на формальные и материальные и, как следствие, установление различных видов и размеров административных наказаний за содеянное является прямолинейным подходом, который не в полной мере отражает тенденции развития административно-деликтного законодательства в последние годы.

Проблема данного разграничения административных правонарушений заключается в том, что подавляющее большинство административных деликтов, зафиксированных в Особенной части КоАП РФ, носят формальный характер, то есть сопряжены не с реальными негативными последствиями имущественного, организационного или личного характера, а с угрозой причинения таковых. Превалирование формальных составов в Особенной части КоАП РФ обусловлено

реализацией одной из главных задач, сформулированных в ст. 1.2 КоАП РФ, – предупреждение административных правонарушений. Однако нельзя не отметить, что в последние годы в Особенную часть КоАП РФ было внесено значительное количество изменений, связанных с появлением новых составов административных правонарушений, совершение которых сопряжено с неправомерным использованием информационно-телекоммуникационной сети Интернет [28, с. 499].

Ст. 4.6 КоАП РФ устанавливает сроки, которые должны учитываться при квалификации повторности административного правонарушения. Начало срока повторности совпадает с вступлением в законную силу постановления о назначении наказания, и действует в течение года, что составляет «период состояния административной наказанности».

Административное правонарушение будет квалифицировано как повторное при условии совпадения его характеристик и совершения в течении года.

Других определения, которые применяются для квалификации повторности совершения административного правонарушения необходимо избегать.

Унифицированный подход к правовой трактовке понятия «повторного административного правонарушения», отсутствие юридических разночтений позволяет совершенствовать правоприменительную практику.

## **5 Нормативно-правовое регулирование правонарушений в области финансов, налогов и сборов**

Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов подразделить на следующие подвиды:

– административные правонарушения в сфере кассовых операций (ст. 15.1 «Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушение требований об использовании специальных банковских счетов», ст. 15.2 «Невыполнение обязанностей по контролю за соблюдением правил ведения кассовых операций» КоАП РФ);

– административные правонарушения в банковской сфере (ст. 15.9 «Неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента», ст. 15.10 «Неисполнение банком поручения государственного внебюджетного фонда», ст. 15.26 «Нарушение законодательства о банках и банковской деятельности» КоАП РФ);

– административные правонарушения в бюджетной сфере (ст. 15.14 «Нецелевое использование бюджетных средств и средств государственных внебюджетных фондов», ст. 15.15 «Нарушение срока возврата бюджетных средств, полученных на возвратной основе», ст. 15.16 «Нарушение сроков перечисления платы за пользование бюджетными средствами» КоАП РФ);

– административные правонарушения в валютной сфере (ст. 15.25 «Нарушение валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования» КоАП РФ);

– административные правонарушения в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (ст. 15.27 «Неисполнение требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»).

Административные правонарушения в финансово-экономической сфере можно разделить на две группы:

- простые административные правонарушения, ответственность регламентирована одним правовым документом, например ст. 15.1 КоАП РФ;
- сложные административные правонарушения, ответственность регламентирована рядом правовых документов, например по ст. 291 БК РФ [4] и по ст. 15.16 КоАП РФ.

Данная система распределения административных правонарушений по классам позволит:

- на практике более полно представить всю совокупность финансовых правонарушений и их распределенность по степени сложности;
- применять нормы законов, адекватные совершенному административному правонарушению;
- совершенствовать систему наложения наказаний за совершение административных правонарушений за счет индивидуализации правового подхода.

В экспертном научном сообществе не прекращается острая дискуссия по поводу соотношения финансовой ответственности и административной ответственности, происходит сопоставление и разграничение данных понятий, создается обширная научная база и вырабатывается соответствующая специальная терминология.

Образовалось новое научное направление, представители которого продвигают тезис о том, что финансовая ответственность, наряду с бюджетной и валютной, следует считать одной из разновидностей административной ответственности.

С.В. Щепалов считает, что понятия «административное правонарушение» и «налоговое правонарушение», регламентируются различными нормативно-правовыми актами (КоАП РФ и НК РФ), но являются аналогичными по характеру совершения административного правонарушения; следовательно, по своим основным признакам административное правонарушение не различается с

налоговым правонарушениям<sup>1</sup>.

Уголовное право и административное право функционируют как самостоятельные правовые институты, при этом, сфера административных правонарушений регламентируется в соответствии с правовыми нормами административного права.

Отметим, что совокупность различных областей права для достижения целей деятельности использует такие универсальные инструменты, как наложение административного или уголовного наказания, что подтверждает рассмотренный выше надотраслевой характер административной и уголовной ответственности.

Таким образом, можно говорить о том, что разные отрасли права исполняют свои функции, прибегая или назначению административного или уголовного наказания. Например, правонарушение в сфере банковской деятельности может обнаружить признаки преступления, следовательно, повлечь ответственность по уголовному законодательству, или же, стать причиной административного наказания, если правонарушение предусматривает административную ответственность.

Административная ответственность включает в себя различные виды принуждения, например, административное предупреждение или пресечение, процессуальное обеспечение и взыскание. Также, возможны меры восстановительного характера или, в другой терминологии, восстановительные санкции.

Д. Н. Бахрах считает, что недоимка и пеня являются административно-восстановительными санкциями<sup>2</sup>.

Наряду с федеральным законодательством, административную ответственность за финансовые правонарушения может быть установлена согласно действующим нормативно-правовым актам принятыми субъектами РФ в области административного права.

---

<sup>1</sup> Налоговое право России : учебник для академического бакалавриата / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2019. – С. 78.

<sup>2</sup> Налоговое право России : учебник для академического бакалавриата / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2019. – С. 79.

В региональных законодательствах на территории более, чем половины субъектов Российской Федерации приняты нормативные правовые акты в области административного законодательства, согласно которым должностные лица могут быть привлечены к административной ответственности за совершение правонарушений, в том числе, в сфере бюджетного регулирования.

Исключительно за административные правонарушения в сфере бюджетного законодательства установлена административная ответственность в пяти субъектах федерации.

Субъекты Российской Федерации, региональное законодательство которых не содержит отдельных правовых документов, регламентирующих административную ответственность за финансовые правонарушения, заполняют данное правовое пространство созданием дополнительных тематических глав или разделов в уже существующих законодательных актах в области административного законодательства.

Обратим внимание, региональная законодательная база выстраивается таким образом, что административные правонарушения в области финансов регулируются по принципу принадлежности таких правонарушений к общей системе административных правонарушений, предусматривающей наложение наказаний согласно действующим положениям административного законодательства.

Таким образом, сферой регулирования системы служит совокупность финансовых правонарушений, за совершение которых региональными законодательствами предусмотрена административная ответственность.

Административные наказания за финансовые правонарушения предусмотрены содержанием целого ряда нормативно-правовых документов, важнейшими из которых в Российской Федерации являются: КоАП РФ, Налоговый кодекс РФ, Банковский кодекс РФ, а также прочие федеральные и региональные законодательные акты, регулирующие ответственность за административные правонарушения.

Административная деликтность относится к негативным явлениям, характеризующим совокупный характер совершенных правонарушений; вектор

динамики административной деликтности указывает на степень эффективности использования такого правового инструмента, каким является административное право в общем, и наложение административной ответственности за совершенное правонарушение, в частности.

Современные научные исследования подчеркивают корреляцию между развитием экономики и ростом финансовых правонарушений. Данная закономерность характерна, в том числе для банковской сферы, как одной из важнейших составляющих экономики в целом, что дает основания утверждать об актуальности административного правового регулирования банковской деятельности.

Нормативную основу административной ответственности составляют Кодекс РФ об административных правонарушениях, Федеральный закон РФ от 10.07.2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке РФ (Банке России)» (далее – Закон о Банке России), Федеральный закон РФ от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности», Федеральный закон РФ от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», а также ряд различных ведомственных нормативных актов Центрального банка РФ. Анализ норм Кодекса РФ об административных правонарушениях позволяет констатировать, что указанный нормативный акт содержит следующие нормы, устанавливающие административную ответственность за нарушение законодательства о банках и банковской деятельности, – это статьи 14.1, 14.3, 14.11, 14.29, 14.30, 15.1, 15.2, 15.4, 15.7, 15.8, 15.9, 15.10, 15.26, 15.27, 19.4 и 19.5 КоАП РФ.

Обратим внимание на факт существования ряда проблем при реализации административного права в банковской деятельности, так как правовой анализ практики привлечения к административной ответственности показывает, что в данной ситуации административное наказание может быть наложено не только на основании Банковского кодекса, но целого ряда различных правовых актов федерального уровня, порой вступающих в противоречия друг с другом.

Таким образом, можно говорить о существовании противоречий в некоторых

аспектах нормативно-правовых документов различного уровня, устанавливающих административную ответственность за совершение административных правонарушений в банковской сфере, в частности, несогласованность законодательства в части наложения административного наказания за несоблюдение кредитной организацией предписаний Центрального Банка Российской Федерации.

В ст. 74 Федерального закона РФ «О Центральном банке РФ (Банке России)» предусмотрено наложение штрафов на кредитные организации за нарушение федеральных законов и принимаемых в соответствии с ними нормативных актов и предписаний ЦБ РФ, предоставление ЦБ РФ неполной либо недостоверной информации, неисполнение в установленный ЦБ РФ срок предписаний ЦБ РФ об устранении нарушений в деятельности кредитной организации.

Если кредитная организация не исполняет нормативных требований Центрального Банка, она может быть подвергнута административному наказанию в виде штрафа, что регулируется административным законодательством.

Следует учитывать существенные отличия в применении наказания в виде штрафа, предусмотренного рассматриваемыми нормативными актами:

- согласно положениям кодекса об административных нарушениях, сумма штрафа должна быть прописана, тогда как банковское законодательство предполагает рассчитывать сумму штрафа с учетом размера уставного капитала кредитной организации;

- различие в подходах влияет на выбор конечного получателя административных штрафов, поскольку в зависимости от используемой в конкретном случае правовой нормы штрафы могут поступать либо непосредственно в государственный бюджет, либо переходят на расчетные счета Центрального Банка Российской Федерации.

Такое положение дел позволяет говорить о сложившейся юридической коллизии, когда за одно и то же административное нарушение кредитная организация может понести различное наказание, поскольку, размер штрафа, предписанного административным кодексом, существенно отличается от назначенного в соответствии с законом о ЦБ России.

Изложенное позволяет констатировать, что размеры штрафов, которые могут быть назначены кредитной организации в соответствии с КоАП РФ, существенно разнятся с размерами штрафов, установленными в соответствии с Федеральным законом РФ «О Центральном банке РФ».

Указанное несовершенство законодательства в области определения наказания за нарушение закона о банковской деятельности может быть устранено посредством следующих рекомендаций:

– формирование реестра составов административных правонарушений в области законодательства, регламентирующего деятельность банков и его внедрение в действующую нормативно-правовую базу на уровне Кодекса об административных нарушениях для устранения различий в подходах при определении административного наказания;

– использование принципа кодификации по отношению к функционированию законодательства, регламентирующего банковскую деятельность. Несмотря на значительные материальные и трудовые затраты, направленные на кодификацию, проведение данной реформы влечет за собой огромные преимущества не только в части регламентации правовых процессов деятельности банков, но и кратное повышение эффективности всего финансово-кредитного комплекса России.

Административные правонарушения, связанные с противоправной деятельностью в области финансов, характеризуются рядом объединяющих признаков, таких, как: а) выявление единого родового объекта посягательства, которым служит сфера финансов; б) наличие типичных видовых особенностей, свойственных для данных правонарушений.

Административный кодекс об административных нарушениях включает совокупность составов административных правонарушений финансового плана.

Например, глава 15 КоАП РФ, устанавливает привлечение к административной ответственности в области налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг. В данной главе указаны правонарушения: касательно порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушения требований об использовании специальных банковских счетов; нарушения

требований к бухгалтерскому учёту, в том числе и бухгалтерской (финансовой) отчётности; маркировки товаров и продукции; деятельности банков и иных кредитных организаций и т. д.

Завершая исследование данного параграфа, перейдем к заключению о следующем: административное правонарушение в финансовой сфере подлежит наказанию в различных его видах, таких, как штраф (самый распространенный вид административного наказания), конфискация, предупреждение, дисквалификация, приостановление деятельности.

Таким образом, административная ответственность за правонарушения в области финансов можно отнести к одному из видов юридической ответственности, выражающейся в применении к виновным физическим и юридическим лицам мер государственного принуждения в виде административных наказаний, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Правовое регулирование данного вида административных правонарушений является законным способом государственного ответа на совершение противоправной деятельности, который является универсальным, так как направлен на защиту общественных отношений независимо от их отраслевой принадлежности.

## **6 Актуальные вопросы привлечения к ответственности за правонарушения в области финансов, налогов и сборов**

Анализ правоприменительной практики свидетельствует о росте роли судей судов общей юрисдикции в разрешении публично-правовых споров, связанных с нарушениями административного законодательства.

Вместе с тем существующее правовое регулирование не учитывает специфику функционирования органов судебной власти, при этом излишняя строгость и формализация в делах, связанных с административными правонарушениями, не соответствует духу основных принципов правосудия.

С.В. Щепалов говорит: «Наличие управленческой концепции законодателя в подходе к регулированию производства по делам об административных правонарушениях, рамочная регламентация, первоначально предназначенная для органов исполнительной власти, распространены на суд как бы в довесок»<sup>1</sup>.

Обратимся к ст. 24.1 КоАП РФ, которая возлагает на судью при рассмотрении дела об административном правонарушении обязанность полно и всестороннее установить обстоятельства спора. Свидетельствует ли данное положение о необходимости выполнения судьями несвойственных им функций, не связанных с отправлением правосудия? Каким образом в современных процессуальных реалиях осуществляется взаимодействие участников в ходе производства по делу об административном правонарушении в судах общей юрисдикции?

Учитывая отсутствие в КоАП РФ понятия «сторона административного преследования» (должностное лицо, составившее протокол, вынесшее решение по делу, представитель юрисдикционного органа), при рассмотрении дела судьей суда общей юрисдикции присутствует, как правило, лишь одна сторона разбирательства – лицо, в отношении которого ведется производство.

Однако судебная практика свидетельствует о том, что судьи привлекают к

---

<sup>1</sup> Щепалов, С.В. О дискреционных формах процессуальных действий судей при рассмотрении дел об административных правонарушениях / С.В. Щепалов // Российская юстиция. – 2017. – № 1. – С. 20-21.

рассмотрению дел представителей уполномоченных органов, которыми были составлены акты о совершении административных правонарушений, вызывают их в суд для выяснения возникших по делу вопросов. Данная практика соответствует требованиям законодательства и не вызывает вопросов.

При этом указанные лица могут опрашиваться в качестве свидетелей по делу, так как обладают полной информацией об обстоятельствах дела, либо дают пояснения как представители административных органов без определения их конкретного процессуального статуса по делу.

Вместе с тем существуют случаи, когда должностные лица, составившие протокол, вовсе не вызываются в судебное заседание и даже не извещаются о дате его проведения, что в случае прекращения судьями производства по делу, влечет жалобы указанных субъектов на допущенные судьями процессуальные нарушения при рассмотрении дел в их отсутствие.

В связи с этим возникает вопрос о процессуальном положении должностных лиц, составивших протокол и привлеченных при рассмотрении дела в суде общей юрисдикции, объеме их прав и обязанностей, а также самой необходимости их участия в судебном разбирательстве.

Действующий КоАП РФ не предполагает разъяснения указанным лицам каких-либо правомочий (за исключением права на обжалование не вступивших в законную силу постановлений по делу об административном правонарушении, а также решений (ч. 1.1 ст. 30.1, ч. 5 ст. 30.9 КоАП РФ)), что свидетельствует об отсутствии у них возможности заявлять отводы и ходатайства, представлять доказательства по делу<sup>1</sup>.

На вышеназванной особенности акцентировал внимание Пленум Верховного Суда РФ в соответствующем Постановлении. Однако судьи судов общей юрисдикции вынуждены воспринимать поступающие ходатайства таких лиц, расценивать их как пояснения по делу и приобщать представленные должностными

---

<sup>1</sup> Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: федеральный закон от 30 декабря 2001 № 195-ФЗ (ред. от 20.04.2021) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 1. – Ст. 1.

лицами доказательства как полученные по собственной инициативе при истребовании<sup>1</sup>.

Между тем анализ положений Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (ст. 40, 41) позволяет сделать вывод о том, что процессуальный статус должностного лица, обратившегося в арбитражный суд для решения вопроса о привлечении нарушителя к административной ответственности, определен и соответствующий объем процессуальных прав и обязанностей, в том числе на заявление ходатайств, отводов и представление доказательств, законодательно установлен. Указанные лица в обязательном порядке извещаются о дне судебного разбирательства и с учетом положений ст. 205 АПК РФ при неявке в арбитражный суд берут на себя риск наступления неблагоприятных последствий, поскольку несут «обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для составления протокола об административном правонарушении».

Таким образом, указанный процессуальный Кодекс возлагает бремя доказывания соответствующих обстоятельств, влекущих привлечение виновных к административной ответственности, именно на должностных лиц, обратившихся в арбитражный суд с соответствующим требованием в отношении юридических лиц (индивидуальных предпринимателей).

Вышеизложенное свидетельствует о том, что в настоящее время нормативно-правовой основы для действий судьи суда общей юрисдикции по привлечению к рассмотрению дела лица, составившего протокол (как стороны, транслирующей логику обвинителя), не имеется. Данный факт говорит о судебном усмотрении, наличии дискреционных проявлений в базовых, основополагающих процессуальных положениях при рассмотрении дела об административном правонарушении, когда судьи ищут соответствующий процедурный компромисс для достижения задач, поставленных перед ними КоАП РФ.

Конечно, судебное усмотрение как «правоприменительный инструмент судьи,

---

<sup>1</sup> Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2020) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 10.06.2020). – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_354704/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_354704/)

основанный на его внутреннем убеждении и ограниченный социально-правовыми пределами», не может не существовать в ходе современного правоприменения. При этом обоснованной представляется позиция о наличии у судьи как полномочий, осуществляемых в строгом соответствии с нормой права при возникновении предусмотренных в законе юридических фактов («связанные полномочия»), так и «свободных полномочий», осуществляемых по усмотрению суда в определенных законом рамках. Однако любое судебное усмотрение должно основываться на положениях закона, не подменяя его при отсутствии нормы права, особенно процессуального характера.

В связи с изложенным полагаем необходимым внесение в КоАП РФ положений, формулирующих понятие «сторона по делу об административном правонарушении», предполагающее регламентирование статуса как стороны административного преследования (должностное лицо (представитель юрисдикционного органа), возбудившее дело об административном правонарушении, вынесшее постановление по делу об административном правонарушении, потерпевший), так и стороны, в отношении которой ведется производство по делу об административном правонарушении (лицо, привлекаемое к ответственности, его защитник).

Значимым в данном случае является понимание того, что рассмотрение дел об административном правонарушении осуществляется судьей при сохранении его беспристрастности и оказании им исключительно содействия участникам спора в реализации их прав, создании условий для всестороннего и объективного исследования доказательств, правильного применения закона для разрешения дела, а значит, наличие правовой определенности, касающейся присутствия обеих сторон в публично-правовом споре, является концептуально значимым.

Вместе с тем, учитывая сущность судебного разбирательства по делу об административном правонарушении, практику применения действующего законодательства в данной сфере, представляется возможным привлечение должностного лица, составившего протокол по делу, не в каждое такое разбирательство, осуществляемое судьями судов общей юрисдикции. В данном

аспекте, по нашему мнению, имеет значение так называемый принцип процессуальной экономии.

Несмотря на то, что указанный принцип не поименован среди правовых принципов в российском законодательстве, анализ действующих процессуальных норм свидетельствует о его многочисленных проявлениях. Так, например, существуют специальный порядок рассмотрения дел в упрощенном и приказном производствах, правила о соединении и выделении дел и институт встречного иска; всеми процессуальными кодексами Российской Федерации поименованы обстоятельства, не подлежащие доказыванию; установлены случаи, когда мотивированное решение по рассмотренному гражданскому делу составляется только по заявлению стороны; рассматриваются без проведения судебных заседаний вопросы, связанные с исправлением описок, арифметических ошибок в решениях по гражданским и административным делам и т. п.

Признает значимость данного принципа и Конституционный Суд РФ. В Постановлении от 19 июля 2011 г. № 17-П отражено, что законодатель устанавливает определенные процедурные и институциональные условия реализации процессуальных прав, которые отвечают требованиям процессуальной экономии при применении средств судебной защиты, при этом обеспечивают справедливость судебного акта<sup>1</sup>.

В современных правовых реалиях крайне важны эффективное использование процессуальных средств, временных и кадровых ресурсов при отправлении правосудия, рациональная и разумная организация деятельности суда, его взаимодействия с участниками процесса. Конечно, речь идет не о снижении уровня закрепленных Конституцией Российской Федерацией процессуальных гарантий прав и свобод граждан, а о соразмерном использовании процедурных возможностей при определении объема отступлений от общего порядка рассмотрения дел.

---

<sup>1</sup> По делу о проверке конституционности положения пункта 5 части первой статьи 244.6 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина С.Ю. Какуева: постановление Конституционного Суда РФ от 19 июля 2011 г. № 17-П. – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_117357/35736501da31781d9fed8c68bbfebdbde6fead34b/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_117357/35736501da31781d9fed8c68bbfebdbde6fead34b/)

На основании вышеизложенного полагаем необходимым установить обязательное участие вышеназванных должностных лиц в производстве по делу при рассмотрении его судьей при несогласии привлекаемого к ответственности лица с протоколом, поскольку наличие спора между сторонами производства, непризнание лицом своей вины во вменяемом правонарушении свидетельствуют об императивной обязанности лица, составившего протокол, явиться в суд для непосредственного обоснования своей процессуальной позиции, заявления и предоставления необходимых доказательств. При согласии же предполагаемого нарушителя с протоколом допустимо рассмотрение дела судьей в отсутствие должностного лица. В последнем случае возможно проведение аналогии с особым порядком судебного разбирательства в уголовном судопроизводстве, когда обвиняемый согласен с предъявленным ему обвинением (гл. 40 УПК РФ), ввиду чего процедура рассмотрения дела судом не требует значительных процессуальных затрат.

Внесение соответствующих изменений в КоАП РФ будет способствовать, по нашему мнению, реализации прописанных Конституцией РФ принципов состязательности и равноправия сторон, а также позволит максимально гибко и вдумчиво обеспечить участие должностных лиц, составивших протокол об административных правонарушениях, в судебном разбирательстве, исключая излишние временные, процедурные, кадровые и финансовые траты.

## **7 Особенности специфики производства по налоговым правонарушениям**

Необходимость углубленного изучения специфики производства административных правонарушений в области финансов, налогов и сборов назрела, в связи, с многозначительными изменениями вопросов юридической ответственности за нарушение законодательства в области финансов, налогов и сборов. Так, например, в период с 2014-2017 гг. были внесены более 100 поправок в 40 статей КоАП РФ. Однако, несмотря на принятие данных законов, серьёзные усилия налоговых органов, борьба с налоговой преступностью пока не приносит ожидаемых результатов.

В условиях экономического спада налоговая отчетность приобретает особое значение для целей финансового контроля, а также для стратегического управления денежными потоками предприятия.

Цель анализа налоговой отчетности определяется с учетом исполнителей и предполагаемых получателей анализа. Эта цель должна основываться на обязательствах перед государством по исчислению и уплате налогов и сборов. Следует отметить, что налоговая отчетность содержит информацию о налоговой базе и налоговых обязательствах предприятия. Отчеты составляются в соответствии с требованиями законодательства и представляются в соответствующий налоговый орган. В области анализа хозяйственной деятельности предприятия существует отдельное направление исследований, связанное с анализом и оптимизацией налоговой политики и налоговой оценки, где особое внимание уделяется анализу налоговой отчетности. Российские исследователи, такие как К.П. Агупова, Р.Ф. Галямзянов, А.Р. Горбунов, С. Гуськов, Т.А. Козенкова, Н.А. Литнева,

Основные принципы российского налогового законодательства направлены на оптимизацию налогооблагаемой базы и налоговых ставок, а также на сокращение количества налогов и других сборов. В результате оптимизируется налоговая нагрузка и поощряется легализация предпринимательской деятельности предприятий. При изучении налоговой отчетности конкретного предприятия

инвесторы, кредиторы и аудиторские организации оценивают финансовое состояние и стабильность налогоплательщика. В целях оптимизации налоговой политики предприятия необходимо принять следующие меры:

- проверка правильности исчисления налоговых и платежных обязательств, а также правильности ведения налогового учета;
- обосновать неизбежность штрафов и пени, оценить неоправданные убытки;
- проанализировать правильность представления хозяйственной деятельности с перспективой оптимизации налоговой нагрузки;
- организовать налоговое планирование предстоящих бизнес-операций;
- оценка финансовых рисков.

Учитывая, что целью предприятия при осуществлении определенной экономической деятельности является достижение финансовых результатов, результатом анализа налоговой отчетности должен быть комплекс рекомендаций по сокращению налоговых расходов и снижению налоговой нагрузки.

Получатели налоговой отчетности анализируют налоговую отчетность в контексте отчетов предприятия, которые являются важным средством финансовой и правовой коммуникации. Налоговые отчеты должны быть подготовлены в соответствии с потребностями их получателей и исполнителей анализа налоговых отчетов. Исполнителей анализа налоговой отчетности можно классифицировать по ряду критериев.

Основным критерием дифференциации информации является ее источник. Соответственно, мы различаем внешнюю и внутреннюю информацию. Внутреннюю информацию можно разделить на три категории: бухгалтерская информация, прогнозная и нормативная информация, а также информация, не относящаяся к бухгалтерскому учету.

Существует также три типа бухгалтерской информации: бухгалтерская отчетность, рутинный учет и аналитические данные. Основным видом бухгалтерской информации представлен в бухгалтерской отчетности, которая в полной мере отражает экономические явления, процессы и их результаты. Организация

рутинного учета также способствует повышению эффективности аналитических процедур с целью оптимизации налоговой нагрузки. Аналитические данные обычно включают вторичную информацию, которая была аналитически обработана, но не может быть использована для анализа налоговой отчетности.

Эта информация подвергается дополнительному отбору, классификации и компиляции, цель которых состоит в том, чтобы сделать информацию пригодной для анализа. Категория перспективной и нормативной информации включает план расходов по налогам и сборам, а также любые другие планы, разработанные предприятием (долгосрочные, текущие или операционные), а также нормативные документы – внутренние административные документы (заявления, приказы, акты, решения, положения и положения), которые используются для исполнения контрактов и применимы к различным схемам налогообложения.

Неучтенная информация является неотъемлемой частью информационного обеспечения анализа налоговой отчетности: технические и технологические документы, результаты проверок, материалы дела, справки, отчеты внутреннего аудита. Это финансовая информация, и она не обязательно структурирована или организована. Основными источниками статистических данных являются макроэкономическая статистика, статистика конъюнктуры рынка и статистические данные отдельных участников рынка. Такие статистические данные обычно публикуются в виде отчетов. Доступ к этим данным предоставляется определенными организациями (такими как SPARK, система профессионального анализа рынков и компаний) и может быть как бесплатным, так и на платной основе. Налогоплательщики, анализирующие налоговую отчетность, уделяют особое внимание своевременности, адекватности и точности представления информации.

Важнейшим требованием к подготовке налоговой отчетности является своевременность. Стороны, анализирующие налоговые отчеты, уделяют особое внимание качеству и количеству информации, содержащейся в отчетах, а также срокам предоставления отчетов в налоговые органы. Чтобы сделать работу налоговых органов более объективной, необходимо указать временные рамки в рамках которого контролирующие органы имеют право запросить у

налогоплательщика информацию. Одним из важных аспектов является объем информации, предоставляемой в налоговой отчетности для исполнителей экономического анализа.

Следует отметить, что не все данные, необходимые для экономического анализа деятельности предприятия, содержатся в налоговой отчетности. Следует отметить, что помимо налоговых деклараций и расчетов по авансовым платежам налоговые отчеты включают документы (такие как аналитические отчеты и пояснительные записки), касающиеся исчисления и уплаты налогов, которые могут быть запрошены контролирующими органами (налоговыми органами) или представлены по инициативе налогоплательщика. Обобщены существующие формы налогового учета в зависимости от вида налога и исполнителя анализа налоговой отчетности.

Основными формами налогового учета являются налоговые декларации по различным видам налогов. Налоговые декларации и авансовые платежи могут представляться как в электронном, так и в печатном виде (Закон № 146-ФЗ/1998, Закон ВГ-3-32/169/2002). Следует отметить, что порядок предоставления налоговых деклараций в электронном виде был утвержден приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 2 апреля 2002 года № БГ-3-32/169. Налогоплательщик, представивший заполненные налоговые декларации в электронном виде в установленном порядке, может считать такие документы действительными оригиналами. В этом случае налогоплательщику не придется представлять такие документы на бумажном носителе. Это создает возможность расширить базу данных для экономического анализа деятельности предприятия с помощью электронного документооборота.

Следует также подчеркнуть, что при проведении экономического анализа налоговой отчетности особое внимание должно уделяться правовому статусу налогоплательщика. Нам нужно различать общий правовой статус и статус плательщика конкретного налога.

Например, специальный статус налогоплательщика может быть получен на дату постановки на учет в налоговом органе (налог на азартные игры, транспортный

налог). Результаты хозяйственной деятельности предприятия, а также роль предприятия в разработке государственной стратегии развития определяют статус крупных налогоплательщиков, которые выделяются как на федеральном, так и на региональном уровне. При проведении экономического анализа необходимо учитывать не только налоговую отчетность, но и консолидированную отчетность.

Налогоплательщик – это особый вид исполнителя анализа налоговой отчетности. Он имеет определенный правовой статус (налоговый статус) и в контексте своих налоговых отношений с государством налогоплательщик несет ответственность за уплату налогов в соответствии с действующим законодательством. Управленческие решения в сфере инвестиционной и инновационной политики, изменения ассортимента и ассортимента товаров и услуг, а также сегментация рынка предполагают необходимость прогнозирования налоговых последствий, которые могут повлиять на источники налоговых обязательств. Следует отметить, что доступ к таким ограничен участниками налогового процесса. При этом внутренние стороны представлены руководителями и работниками предприятия, а третьи – собственниками и органами государственного надзора.

Налог на прибыль организаций является налогом на прибыль для бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации. Когда он оплачивается и собирается, оппозиция общественности интересы государства и частные интересы налогоплательщиков стоят особенно остро, поскольку этот налог взимается с прибыли организации, которая является целью всей предпринимательской деятельности.

Таким образом, государство стремится собрать как можно больше доходов от этого налога, а предприниматели, наоборот, пытаются минимизировать корпоративный подоходный налог, используя различные возможности, в том числе преимущества соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – «DTAT»). Противоречие между государственными и частными интересами при уплате и взимании корпоративного подоходного налога в связи с применением налоговых льгот ДИДН является «основанием» для возникновения налоговых

споров, в которых налоговые и судебные органы Российской Федерации все чаще используют понятие фактического права на доход.

Целью изучения в данном случае является выявление векторов развития правоприменительной деятельности налоговых и судебных органов в Российской Федерации, которые формируются при разрешении налоговых споров с использованием понятия фактического права на доход на основе изучения материалов судебной практики, а также анализа законодательства Российской Федерации о налогах и международных актов.

Исследуются налоговые споры, причины их возникновения, анализируются наиболее значимые судебные решения, в которых применялось понятие фактического права на доход и которые выявляет и изучает проблемы, возникающие в связи с применением законодательства Российской Федерации о налогах, международно-правовых документов, в том числе ДИДН и Модельной налоговой конвенции о доходах и капитале Организации экономического развития и сотрудничества, связанные с незаконным использованием налогоплательщиками налога на прибыль организаций и налоговыми агентами преимуществ, содержащихся в соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Концепция фактического права на доход или, по-другому, концепция бенефициарного собственника была разработана международным сообществом в 1970-х годах для определения того, кто распространяется на преференциальный режим соглашений об избежании двойного налогообложения. Она нашла свое место в статьях Модельной налоговой конвенции о доходах и капитале и к настоящему времени достаточно прочно заняла место в системе налогово-правового механизма Российской Федерации, что подтверждается изменениями в законодательстве о налогах Российской Федерации (Закон № 376-ФЗ/2014 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»), а также тенденциями развития правоприменительной практики.

Содержание понятия фактического права на доход заключается в следующем.

В соответствии с пунктом 1 статьи 7 Налогового кодекса Российской Федерации «в случае, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем те, которые предусмотрены Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации»<sup>1</sup>.

ДИДН может быть установлен по пониженной или нулевой ставке в отношении доходов от источников в Российской Федерации для иностранной компании, но для того, чтобы воспользоваться ДИДН, иностранная компания должна подтвердить свое фактическое право на доход, то есть в полном объеме, без каких-либо ограничений, по своему усмотрению распоряжаться полученным доходом. В противном случае положения ДИДН не могут быть применены к возникшим правоотношениям, и налоговый агент обязан удержать налог на прибыль организаций, исчисленный по общим правилам, установленным главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации. Кроме того, налоговый агент подвержен налоговым рискам доначисления налога на прибыль организаций, пеней и налоговых обязательств в соответствии со статьей 123 «Неуплата налоговым агентом и (или) перечисление налогов» Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающей «штраф в размере 20 процентов суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению «за» незаконное удержание и (или) не перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в соответствии с настоящим Кодексом суммы налога, подлежащей удержанию и (или) перечислению налоговым агентом».

Осуществляя контрольные мероприятия уполномоченные налоговые органы уделяют пристальное внимание анализу обоснованности использования налогоплательщиками и налоговыми агентами установленных льгот, предоставляемых ДИДН, а именно определяют, является ли фактическим получателем дохода резидент иностранного государства, с которым Российская Федерация заключила ДИДН.

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.02.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

В случае неправомерного использования льгот по ДИДН налогоплательщиком, иностранной компанией, не являющейся фактическим получателем дохода, и неуплаты налоговым агентом налога на прибыль организаций, не являющихся фактическим получателем дохода, а также неуплаты налоговым агентом суммы налога на прибыль организаций, подлежащей уплате по общим правилам, установленным главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации, налоговые органы выносить решения о доначислении налога на прибыль организаций; дополнительная сумма налога подлежит уплате налоговым агентом в бюджет.

Если налоговый агент, являющийся источником выплаты доходов в Российской Федерации, не согласен с выводами налогового органа, то налоговый агент вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа. Возникший налоговый спор рассматривается арбитражным судом, и последний принимает решение.

Если суд признает решение налогового органа законным, суд отказывает заявителю (плательщику налога на прибыль организаций) в удовлетворении его требований и оставляет решение налогового органа в силе. Если суд признает позицию налогового органа необоснованной, то суд выносит решение, удовлетворяющее требование заявителя (плательщика налога на прибыль организаций), путем отмены решения налогового органа.

Соответственно, можно выделить два уровня правоохранительной деятельности в рассматриваемой сфере. Первый уровень – это уровень принятия налоговым органом решения по результатам налоговой проверки, проведенной плательщиком налога на прибыль организаций, о правомерности использования льгот ДИДН. Второй уровень – это уровень решения арбитражного суда по заявлению несогласного с выводами налогового органа налогоплательщика (налогового агента).

Налоговые споры, возникающие в связи с применением налогоплательщиками и налоговыми агентами преимуществ соглашений об избежании двойного налогообложения.

Правоприменительная практика по разрешению налоговых споров, возникающих в связи с использованием налогоплательщиками и налоговыми агентами льгот по ДИДН, сложилась в России неоднозначно.

Ранее, примерно до 2016 года, судебная практика шла по формально – правовому пути: суды признавали иностранную компанию фактическим получателем дохода при наличии законных оснований для его получения-факта заключения договора и соответственно принимали решения в пользу налогоплательщиков и (или) налоговых агентов. С этой точки зрения представляет интерес так называемое дело «Eastern Value Partners Limited». В данном случае решения в обеих инстанциях были вынесены в пользу заявителя – компании «Eastern Value Partners Limited»: Арбитражный суд Москвы заявил недействительным является решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 47 по городу Москве о привлечении к уголовной ответственности за совершение налогового правонарушения, принятое в отношении компании «Eastern Value Partners Limited».

Вышестоящая инстанция – Девятый Арбитражный апелляционный суд оставила указанное решение Арбитражного суда Москвы без изменения, а апелляционную жалобу налогового органа оставила без удовлетворения (Девятый Арбитражный апелляционный суд № 09АП-33421/2012). И первая, и вторая судебные инстанции высказали мнение, что необходимо применять, полученные иностранной компанией «HuroRealEastLimited» и иностранными организациями «HuroRealEastLimited», Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал». Этот случай был предметом пристального внимания исследователей.

И именно этот путь привел к судебной практике в России того времени: не вдаваясь в экономическую суть отношений, суды руководствовались наличием ДИДН и предоставляемыми им льготами при уплате корпоративного подоходного налога.

Одним из первых судебных решений, в котором был применен формальный

правовой и экономико-правовой подход, стало решение Арбитражного суда Москвы по делу «Нарьянмарнефтегаза». Это решение было поддержано всеми вышестоящими судами. Арбитражный суд поддержал позицию налогового органа о доначислении сумм, подлежащих уплате в бюджет по налогу на прибыль организаций, и штрафных санкций и обосновал возможность применения понятия фактического права на доход при разрешении налогового спора, возникающего в результате действия принципа международного права о тождественности толкования и понимания международно-правового договора. В то же время суд заявил: «... хотя Российская Федерация в настоящее время не является членом Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), но для нее официальное толкование, содержащееся в комментариях к Модели ОЭСР, становится обязательным».

В рассматриваемом деле «Нарьянмарнефтегаза» и в некоторых последующих делах, таких как дело OriflameCosmetics (Арбитражный суд Москвы: А40-138879/2014; Верховный Суд Российской Федерации: А40-138879/14/2018), суды признали дочерние компании компаниями-проводниками (компаниями-посредниками), согласившись с решениями налоговых органов о доначислении налога на прибыль организаций у источника выплаты – компании-резидента и привлечении последней к налоговой ответственности<sup>1</sup>.

С этого времени начинается переходный период до радикального поворота всей судебной практики в рассматриваемой сфере.

Понятие фактического права на доход было реализовано в российском законодательстве Законом № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»<sup>2</sup>. И сейчас все чаще при разрешении налоговых споров суды в своих

---

<sup>1</sup> Налоговое право России : учебник для академического бакалавриата / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2019. – С. 112.

<sup>2</sup> О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных

решениях ссылаются на специальные положения Налогового кодекса Российской Федерации, а именно на статью 7 «Международные договоры о налогообложении», в которой содержится определение лица, имеющего фактическое право на доход, а также статью 309 «Особенности налогообложения иностранных компаний, которые не осуществляют деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получают доходы из источников в Российской Федерации», статью 310 «Особенности исчисления и уплаты налога на доходы, полученные иностранной организацией из источников в Российской Федерации, удерживаемых налоговым агентом» и статью 312 «Специальные», регулирующие.

Так, в соответствии с пунктом 2 статьи 7 Налогового кодекса Российской Федерации – лицом, имеющим фактическое право на доход для целей настоящего Кодекса, является лицо (иностранное юридическое лицо без образования юридического лица), которое путем прямого и (или) косвенного участия в обществе осуществляет контроль над обществом (иностранная структура без образования юридического лица) или в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно использовать и (или) распоряжаться доходами, полученными этим обществом (иностранная структура без образования юридического лица). В соответствии с пунктом 2 статьи 7 Налогового кодекса Российской Федерации лицом, имеющим фактическое право на доход для целей настоящего Кодекса, является лицо (иностранное юридическое лицо без образования юридического лица), которое путем прямого и (или) косвенного участия в обществе осуществляет контроль над обществом (иностранная структура без образования юридического лица) или в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно использовать и (или) распоряжаться доходами, полученными этим обществом (иностранная структура без образования юридического лица).

Лицом, имеющим фактическое право на получение дохода для целей настоящего Кодекса, признается также лицо (иностранное юридическое лицо без

образования юридического лица), в интересах которого другое лицо (другое иностранное юридическое лицо без образования юридического лица) этот пункт (иностранными структурами без образования юридического лица) и риски, которые они принимают, учитываются. В настоящее время ситуация в Российской Федерации выглядит следующим образом: применение Типовой Конвенции о налогообложении доходов и капитала остается на усмотрение суда.

Так, в одних случаях суды обосновывают свое решение ссылкой исключительно на нормы Налогового кодекса Российской Федерации, а в других – одновременно на нормы Налогового кодекса Российской Федерации и положения Типовой Конвенции о налогообложении доходов и капитала. Включение понятия фактического права на доход в национальное российское законодательство следует оценивать положительно, поскольку оно позволяет судам избежать необходимости ссылаться в своих решениях на положения ненормированного международного акта – Типовой Конвенции о налогообложении доходов и капитала.

Проведенное исследование позволило выделить два уровня правоприменительной практики при разрешении налоговых споров, возникающих при использовании налогоплательщиками льгот ДИДН, и ведущую роль судов в ее формировании; периодизировать развитие правоприменительной практики, отметив произошедшее в 2011–2014 годах и ее «поворот»; оценить с положительной точки зрения для разрешения налоговых споров реализацию концепции фактического права на доход в национальном законодательстве Российской Федерации, а также сформулировать критерии отнесения или не отнесения получателей доходов к бенефициарным собственникам, которыми руководствуются налоговые органы и суды.

Именно правоприменительная деятельность судов по разрешению налоговых споров в сфере использования налогоплательщиками преимуществ ДИДН станет источником для выявления, уточнения и закрепления на уровне Налогового кодекса Российской Федерации четких критериев отнесения (или не отнесения) лиц к бенефициарным собственникам (фактическим собственникам).

В настоящее время развитие правоприменительной практики в Российской

Федерации по оценке и определению обоснованности использования льгот ДИДН налогоплательщиками и налоговыми агентами идет по пути активного применения налоговыми и судебными органами понятия фактического права на доход.

## **8 Цифровая экономика и налоги: проблемы, решения, перспективы**

Вопросы налогообложения в парадигме цифровой экономики вышли в настоящее время на новый концептуальный уровень, затрагивают проблемы постоянного экономического присутствия, конкурирующих моделей налогообложения в цифровой экономике. Данные дискуссии ведутся на фоне отсутствия единообразного понимания самого феномена цифровой экономики, правовой природы цифровых услуг, моделей налогообложения, детерминируемых различными способами предоставления услуг в электронной форме.

Цифровую экономику невозможно выделить в самостоятельную сущность, поскольку информационные технологии проникли во все отрасли экономики: «...это хозяйственная деятельность, в которой ключевым фактором производства являются данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа которых по сравнению с традиционными формами хозяйствования позволяют существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг»<sup>1</sup>.

Ключевые участники этих дискуссий имели разные стартовые условия, методологические и эмпирические основы такого обсуждения.

В одном случае, как, например, с США, была длительная история исследования данных вопросов в парадигме поиска эффективных налоговых правовых средств для стимулирования развития инновационной экономики. В Европейском союзе обсуждение цифровой повестки подтолкнуло к постановке вопроса о постоянном присутствии и надлежащем налогообложении по новым правилам цифровой экономики.

В третьем случае, как это имело место в России, принимались новые законодательные решения по вопросу о налогообложении услуг, предоставляемых в

---

<sup>1</sup> Стратегия развития информационного общества в Российской Федерации на 2017-2030 годы: утв. Указом Президента Российской Федерации от 9 мая 2017 г. № 203 // URL: <https://base.garant.ru/71670570/>.

электронном виде, иностранными компаниями, по правилам статьи 174.2 Налогового кодекса РФ. Под оказанием услуг в электронной форме, по правилам российского налогового законодательства, признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть. Это широкий спектр услуг, от предоставления прав на использование программ для электронных вычислительных машин до ведения статистики на сайтах в сети Интернет.

В соответствии с правилами, которыми руководствуются в Европейском союзе, под цифровой услугой «a digital service» понимается услуга, которая предоставляется через Интернет или электронную сеть посредством автоматизированного процесса и минимального вмешательства человека.

Различают, по меньшей мере, четыре таких модели предоставления цифровых услуг<sup>1</sup>. В первой, так называемой рекламной модели, которую используют поисковики и платформы социальных сетей, налог привязывается к выручке, которую дает размещение рекламы, по обычной схеме "доход - налог" <5>. Вторая, абонентская модель, применяется для сервисов видео и музыки, здесь плательщиками услуги, а значит, налогов являются розничные потребители, которые могут подключаться с самых различных платформ и национальных юрисдикций, что усложняет решение задачи надлежащего налогообложения. Так, старейший американский интернет-магазин музыкальной продукции Bandcamp по требованию Европейского союза автоматически определяет местоположение покупателя и при необходимости добавляет соответствующую сумму налога к транзакции. Затем эта сумма налога перечисляется в ЕС.

Относительно несложно ввести налогообложение для агентской модели, в которой операции купли-продажи, аренды и т.д. между пользователями осуществляются посредством некоей цифровой платформы. В определенном смысле эту модель можно назвать экономикой совместного пользования. В такой бизнес-

---

<sup>1</sup> Tax Challenges of Digitalisation. Request for Input. Part II. 25 October 2017. P. 8 // URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf>.

модели налог можно привязать к потоку выручки от продажи продукта или услуги.

Четвертым вариантом является модель бизнеса онлайн-розничного торговца. Налогооблагаемую базу для него установить нетрудно, ею может быть прибыль от продаж. Основная сложность такой бизнес-модели заключается в установлении налогового нексуса (taxing nexus), то есть в установлении факта существенного присутствия бизнеса на данной территории<sup>1</sup>.

В ходе обоснования приемлемой модели налогообложения цифровой экономики решаются проблемы, направленные на создание налогового правопорядка, ориентированного на противодействие размыванию налоговой базы, на дифференциацию налоговых последствий в зависимости от четкой дифференциации объекта налогообложения и точного измерения налоговой базы. При отсутствии такой точности возникают решения, подобные введенному в Европейском союзе уравнительному сбору.

Обсуждаются также вопросы справедливости налогообложения, вплоть до проблемы налогообложения роботов, потенциального нового источника для финансирования образования или медицинских услуг, прежде всего для лиц, потерявших работу вследствие внедрения роботов<sup>2</sup>.

Решение налоговых проблем цифровой экономики было первым из пятнадцати основных направлений проекта BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), развернутого под эгидой Организации экономического сотрудничества.

В качестве основы для возможного глобального консенсуса было предложено создать глобальный механизм противодействия эрозии налоговой базы.

Ряд европейских государств решили в одностороннем порядке ввести налог на цифровые услуги на временной основе. Это Франция, Чехия, Польша и Италия. Эти

---

<sup>1</sup> Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence (SWD(2018) 81 final) - (SWD(2018) 82 final). P. 7 // European Commission Brussels, 21.3.2018 COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS). P. 8. URL: <https://www.europeansources.info/record/proposal-for-a-directive-laying-down-rules-relating-to-the-corporate-taxation-of-a-significant-digital-presence/>.

<sup>2</sup> Delaney Kevin J. The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates. February 17, 2017 // URL: <https://qz.com/911968/bill-gates-the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes/the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes/>.

небольшие налоги (в пределах 2 - 3%) установлены с продаж платформенных услуг, сервисов поиска и рекламы.

В России концепция налога на электронные услуги, оказываемые иностранными юридическими лицами, в течение последних лет кардинально изменилась. Так, в 2018 году, в соответствии с Налоговым кодексом РФ, российские юридические лица и индивидуальные предприниматели, приобретавшие электронные услуги у иностранной организации, автоматически становились налоговыми агентами и уплачивали за них НДС со сделки: на практике действовал порядок работы с иностранными организациями, установленный статьей 161 Налогового кодекса РФ «Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами». С 1 января 2019 г. иностранный поставщик электронных услуг должен самостоятельно встать на налоговый учет в России и самостоятельно уплачивать в российский бюджет НДС с электронных услуг независимо от налогового статуса покупателя.

С 1 января 2020 г. законодательно расширено действие НДС для иностранных производителей информационного контента. Кроме обязанности регистрироваться на территории РФ, НДС на услуги, оказываемые иностранными компаниями юридическим и физическим лицам, достигает теперь 20 %.

Данный подход унифицировал требования ко всем иностранным компаниям независимо от их размера, длительности работы на территории России и характера предоставления услуг. Усилены непосредственные требования к самой компании и ее деятельности, а именно: ведение личного кабинета при электронной регистрации в ФНС; сдача регулярной ежеквартальной отчетности по уплате налога на русском языке; необходимость открыть расчетный счет в банке России, для корректного перечисления денежных средств в бюджет Российской Федерации. При невыполнении условий осуществления налоговой деятельности по предоставлению иностранными компаниями услуг в электронной форме предусмотрены санкции.

Есть еще одна немаловажная проблема налогообложения – стимулирование развития национальной цифровой экономики. Эта проблема является важной именно для российской экономики, решения задач, поставленных в Национальной

программе «Цифровая экономика». Так, в разработанных фондом «Сколково» законопроектах предложены, на наш взгляд, рациональные решения в части отказа от чрезмерно жесткого регулирования больших данных и интернет-торговли.

В зарубежных правовых системах это реализация концепции так называемого патентного бокса «patent box», совокупности правовых средств, стимулирующих развитие инноваций. Этот патентный бокс призван обеспечить более высокий класс использования результатов интеллектуальной собственности<sup>1</sup>.

Ирландия ввела режим патентного бокса впервые в 1973 г., намного опередив другие европейские государства. Впоследствии Ирландия, уже обладая низкой ставкой корпоративного налога в 12,5 %, установила новую ставку «patent box» всего в 6,25 %. Франция ввела режим патентного бокса в 2001 г.; Венгрия - в 2003 г., Нидерланды и Бельгия - в 2007 г., Испания и Люксембург - в 2008 г., Мальта - в 2010 г. и Великобритания - в 2013 году. Мальта приняла ставку 0 % на инновации. Италия внедрила один из последних режимов по налоговой ставке 13,75 % на квалифицированный нематериальный доход<sup>2</sup>.

Патентный бокс - это стимулы для развития расширительно квалифицируемой интеллектуальной собственности, включая авторские права, торговые марки, коммерческие секреты, ноу-хау и другие формы инноваций. Кроме того, некоторые страны применяют более низкую ставку к валовому доходу от интеллектуальной собственности, а в других случаях отправной точкой служит чистый доход.

Болгария, Китай, Чешская Республика и Израиль снижают ставку корпоративного налога для компаний, которые получают статус проводящей НИОКР, либо высокотехнологичной фирмы, по сути, снимая с этих компаний бремя следовать обычному, формальному подходу, который другие фирмы должны использовать, чтобы претендовать на особый стимул в области интеллектуальной собственности.

---

<sup>1</sup> Fabris D. To Open the Box or to Close the Box? 'Patent Box' Regimes in the EU Between R&D Incentives and Harmful Tax Practices // Amsterdam Law Forum 2019. Vol. 11 (1). P. 33 - 65. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3331114](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3331114).

<sup>2</sup> Thornton A. Patent Tax Dodge: Why the Patent Box Does Not Answer America's Need for Tax Reform // <https://www.americanprogress.org/about/staff/thornton-alexandra/bio/>.

В США наблюдалась несколько иная логика стимулирования инноваций.

До 1954 г. в США некоторые расходы на исследования и разработки полностью элиминировали в год их покрытия, другие приходилось амортизировать и вычитать в течение ряда лет, третьи не подлежали возмещению до тех пор, пока исследовательский проект не был прекращен. Превалировала дифференцированная амортизация, направленная на обновление основного капитала. Отметим, что уже в 1954 г. в Акт «О внутренних доходах» был включен раздел 174, который позволял предприятиям полностью вычитать все расходы на НИОКР в том году, в котором они были произведены.

В 1981 г. в США был законодательно введен налоговый кредит на исследования и эксперименты. Все эти меры были предназначены для поощрения постепенного увеличения инвестиций в исследования. Одновременно решалась задача и приостановления утечки капиталов. Кульминацией этих изменений стал 2019 г., когда налоговый кредит на НИОКР наконец получил постоянный статус.

Подобные тенденции характерны для многих других государств, практически во всех крупных государствах существуют налоговые системы со специальными стимулами для исследований и разработок, включая как интерфейсные, так и фоновые конструкции, в том числе так называемые супервычеты по налогам. Как правило, при установлении налоговых вычетов по традиционной логике допускаются вычеты в суммах, составляющих не более чем понесенные расходы. В конструкции супервычета налогоплательщикам позволено вычитать больше, чем потраченные расходы на инновации.

Так, в Китае, например, фирма может вычесть 2 доллара при затратах 1 доллар на инновации. Латвия удвоила свой супервычет со 150 до 300 процентов.

Вместе с тем существующая проблема налоговой конкуренции актуализирует проблему выработки унифицированных подходов, хотя бы на уровне наднациональных образований.

Патентный бокс снижает финансовые риски, связанные с инновациями, эффективную ставку корпоративного налога для инновационных предприятий, тем самым облегчая им конкуренцию с предприятиями в странах, предоставляющих

мощные стимулы для инноваций при проведении НИОКР и производстве запатентованного продукта.

Как следствие всех этих глобальных изменений, когда-то бесспорный мировой лидер в области передовых технологий и производства и услуг с высокой добавленной стоимостью, сегодня инновационный прогресс США находится в стагнации, в то время как страны-конкуренты стремятся наращивать свои инновационные возможности.

Подводя итог проведенному краткому исследованию, можно сделать следующие выводы.

Во-первых, налоги в цифровой экономике призваны сыграть стимулирующую роль как в плане обеспечения экстенсивного развития цифровой экономики, так и в плане ускоренного развития инноваций.

Во-вторых, существенное значение в данной связи приобретает совершенствование налогообложения с учетом особенностей бизнес-моделей цифровой экономики.

В-третьих, налоговые нормы, содержащиеся в Налоговом кодексе РФ, направленные на развитие инновационного развития, должны быть протестированы по критерию моделей патентных боксов, имеющих распространение в различных налоговых юрисдикциях.

Только взвешенный, справедливый и стимулирующий подход, новый налоговый нексус в цифровой экономике являются предпосылкой для решения задач по реализации Национальной программы «Цифровая экономика».

## **9 Цифровое обеспечение при рассмотрении налоговых правонарушений в условиях построения «Электронного государства»**

Современный мир постепенно входит в эпоху, когда многие сферы деятельности человека приобретают новый формат – цифровой. В число таких сфер может быть отнесен и круг общественных отношений, связанных организацией и функционированием государственной власти.

В рамках теории цифровой экономики возникло и получило распространение в других науках понятие «цифровое государство», под которым понимается комплекс мер по обеспечению информационных аспектов государственной деятельности, основанный на использовании информационных технологий и систем, а также новый тип государства, основанный на применении этих технологий. «Цифровое государство», или, как его еще принято обозначать, «электронное государство», подразумевает поддержку при помощи информационных технологий деятельности исполнительной, законодательной и судебной властей<sup>1</sup>.

Основными причинами перехода к цифровому формату в сфере публичной власти, как, впрочем, и в иных областях человеческой деятельности, является, с одной стороны, переизбыток информации, которую необходимо обработать и в дальнейшем использовать, а с другой – стремление автоматизировать рутинные задачи, чтобы сконцентрировать все имеющиеся ресурсы на приоритетных целях. Данные обстоятельства особенно актуальны для юридической сферы в целом и для судов, в частности, ввиду того, что юридически значимая информация растет год от года в геометрической прогрессии.

Этот процесс связан, в частности, с изменениями в действующем законодательстве, которые важно отслеживать для корректного ведения документации или для разрешения споров, и увеличением количества информации

---

<sup>1</sup> Конджакулян К.М. Некоторые институциональные аспекты государственного управления: проблемы и пути совершенствования (сравнительное исследование) / К.Н Конджакулян // Государственная власть и местное самоуправление. – 2014. – № 12. – С. 78-81.

по физическим и юридическим лицам, которые необходимо обработать. Для решения данной проблемы в Плане законопроектной деятельности Правительства РФ на 2020 год фигурирует законопроект «О внесении изменений в Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации и иные законодательные акты Российской Федерации (в части обеспечения электронного документооборота между судами и лицами, участвующими в деле, а равно лицами, участвующими в деле, между собой)»<sup>1</sup>.

Этот подход подразумевает введение в судебную деятельность цифрового документооборота, который позволит значительно снизить нагрузку судов касательно обработки и передачи информации. Прежде всего, это формирование необходимой инфраструктуры, обеспечивающей бесперебойную работу информационных центров и баз данных. Однако исчерпывается ли понятием электронной и информационной судебной инфраструктуры широко используемая ныне категория «цифровое правосудие»? Или эта категория имеет более емкое содержание, которое позволяет также охватить иные стороны и тенденции, связанные с использованием информационных и электронных технологий в судопроизводстве?

Проблемы данного рода актуальны не только для цифровизации российской судебной системы. В ряде зарубежных стран понятию цифрового или электронного правосудия придается более широкое значение. В Великобритании, например, с ноября 2018 года осуществляется программа реформы Службы судов и трибуналов Ее величества, в рамках которых происходит постепенная перестройка судебных процессов с внедрением цифровой составляющей. Так, например, в рамках этой программы тестируются первые версии цифровых дел по бракоразводному процессу, гражданским претензиям, завещаниям, апелляциям по социальному обеспечению и некоторых других делам. В 2019 г. Федеральным судом Австралии

---

<sup>1</sup> Омаров М.Д. Правовое регулирование информатизации судов общей юрисдикции – необходимое условие перехода к электронному правосудию / М.Д. Омаров // Российская юстиция. – 2014. – № 6. – С. 54-56.

был опубликован Внутренний план на 2019-2020 гг., в котором фигурируют планы по цифровизации судебных процессов в австралийских судах до конца 2020 г. Существование таких планов и программ свидетельствует о том, что в современном мире существует все более осознаваемая необходимость в переходе к осуществлению судопроизводства в цифровом формате.

В Российской Федерации функционирует система цифрового судебного делопроизводства, представленная в виде Государственной автоматизированной системы Российской Федерации «Правосудие». ГАС «Правосудие» – это информационная система, предоставляющая свободную информацию о судебном делопроизводстве в России. Она также используется при судопроизводстве, обеспечивая информационную интеграцию судебной деятельности в России. «Правосудие» официально является территориально распределенной автоматизированной информационной системой, предназначенной для формирования единого информационного пространства судов общей юрисдикции и системы Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации.

ГАС «Правосудие» была разработана в рамках Федеральной целевой программы Правительства Российской Федерации «Развитие судебной системы России» на 2002-2006 гг. и начала свое функционирование в ноябре 2006 г. По мнению М.Д. Омарова, конечной целью данной Программы является электронное правосудие, «которое предполагает внесение изменений в процессуальное законодательство, что, в свою очередь, позволяет гражданам и юридическим лицам совершать процессуальные действия в цифровой форме»<sup>1</sup>. Однако следует отметить, что ГАС «Правосудие» по своей сути направлено не на реализацию функции цифрового правосудия, а лишь на создание основы, способной обеспечить реализацию этой функции. Главной задачей данной системы является прежде всего информационная интеграция судебной деятельности, в то время как основная задача цифрового правосудия – урегулирование споров с использованием информационных технологий.

---

<sup>1</sup> Солохин, А.Е. Электронное правосудие: особенности, проблемы и перспективы / А.Е. Солохин // Закон. – 2019. – № 6. – С. 193-194.

В исторической перспективе, на наш взгляд, процесс формирования систем «цифрового правосудия» в России, как и в зарубежных странах, можно условно подразделить на три этапа: создание системы электронного документооборота, цифровизацию отдельных судопроизводственных процедур и осуществление судопроизводства с использованием искусственного интеллекта.

Первый этап формирования системы, который является фундаментом для дальнейших этапов, подразумевает под собой создание баз данных и перевод бумажной документации в электронную форму. Подобный подход был законодательно закреплён Федеральным законом от 23 июня 2016 г. № 220-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части применения электронных документов в деятельности органов судебной власти». Также Верховным Судом Российской Федерации был утверждён порядок подачи в арбитражные суды Российской Федерации документов в электронной форме, в том числе в форме электронного документа. Таким образом, открывается возможность для дальнейшей автоматизации отдельных процессов в судопроизводстве, а также расширяется возможность для доступа к информации.

В частности, такие нововведения, по мнению А.Е. Солохина, «способствуют существенному сокращению бюджетных средств, выделяемых на оплату почтовых услуг, а также времени и трудозатрат работников аппарата суда на направление корреспонденции»<sup>1</sup>. Помимо общей оптимизации процессов внутри судебной системы, автоматизация позволяет перераспределить нагрузку на судей в отдельно взятом суде с учетом их загруженности.

В качестве второго этапа, следующего за формированием системы электронного документооборота, можно обозначить процесс, связанный с цифровизацией отдельных элементов самого судопроизводства. Прежде всего это автоматизация отдельных действий, например, рассылки корреспонденции по электронным адресам, регистрация пользователей или обновление баз данных с учетом поступления новой информации. Данный этап характеризуется также

---

<sup>1</sup> Солохин, А.Е. Электронное правосудие: особенности, проблемы и перспективы / А.Е. Солохин // Закон. – 2019. – № 6. – С. 194.

внедрением в судебный процесс элементов взаимодействия лиц, принимающих участие в рассмотрении дела, посредством Интернета, таких как использование в судебном процессе онлайн-видеоконференций и предоставление результатов слушания в электронном формате.

Третьим этапом, на наш взгляд, станет внедрение искусственного интеллекта в процесс судопроизводства. Этот этап иногда называют также роботизацией, однако есть существенные различия в этих двух понятиях. Роботизация подразумевает собой использование автоматизированной системы, которая применяется для рутинной работы, которая повторяется раз за разом без особых изменений. Искусственный интеллект (далее – ИИ) же представляет собой самообучающуюся систему, которая имеет возможность самостоятельно решать поставленные задачи на основе опыта, полученного на этапе обучения системы. Примером такой системы, в частности, является суперкомпьютер IBM Watson, основной задачей которого является понимать вопросы, сформулированные на естественном языке, и находить на них ответы с помощью ИИ. Внедрение ИИ в процессы судебного производства позволит упростить процесс рассмотрения дел. В частности, вероятно, ИИ сможет самостоятельно рассматривать некоторые простые дела и выносить свое решение по ним. Однако решения системы должны контролироваться судьей, чтобы избежать возможных ошибок. Более того, вполне заслуживает поддержки позиция П.М. Морхата, согласно которой полная и повсеместная замена судей-людей «электронными судьями» (специализированными аппаратно-программными юнитами искусственного интеллекта) маловероятна, во всяком случае – в обозримом будущем»<sup>1</sup>.

На наш взгляд, ИИ в лучшем случае будет играть роль помощника судьи, что позволит снизить нагрузку на судей, забрав на себя простые дела. Одновременно ИИ будет выступать в качестве консультанта, подбирая схожие дела из баз данных и предоставляя актуальную информацию по законам и иным актам, что позволит увеличить скорость рассмотрения сложных дел.

---

<sup>1</sup> Морхат, П.М. Право и искусственный интеллект / под ред. И.В. Понкина. – М.: ЮНИТИ, 2018. – С. 62-63.

Однако внедрение цифровых технологий в судебную практику сталкивается со многими проблемами, на которые вполне обоснованно указывается в современной литературе. К ним, в частности, относится недостаточный уровень развития информационных технологий в отдельно взятых регионах страны. Подобная ситуация не позволяет части граждан получить прямой доступ к сетевым ресурсам. В данных условиях необходимо учитывать не только этапы внедрения новых технологий, их специфику, но и готовность общества к переходу на цифровое судопроизводство. При этом для эффективного внедрения этих технологий необходима хорошо подготовленная законодательная база.

Создание цифровой системы правосудия вне зависимости от юридической сферы применения подразумевает перестроение процессуальной формы судопроизводства. Это условие продиктовано особенностями использования в той или иной деятельности информационных систем, и потому они не могут быть описаны с точки зрения текущего процессуального законодательства. Внесение изменений в текущее процессуальное законодательство позволит в дальнейшем избежать нестыковок и противоречий при использовании цифровых систем в правосудии. Однако для изменения судебных процессов необходима соответствующая база, создаваемая на основе действующего законодательства.

В частности, исходной платформой для формирования цифровой системы административного правосудия могут послужить положения главы 33 КАС РФ «Рассмотрение административных дел в порядке упрощенного (письменного) производства». При этом вполне возможно также опираться на опыт использования некоторых элементов западной системы ODR.

Из положений, установленных КАС РФ, можно вывести алгоритм, по которому возможно осуществление цифрового административного судопроизводства. Прежде всего, необходимо сформировать условия, которые позволили бы перевести процесс упрощенного судопроизводства в цифровой формат.

Первым пунктом является информационное обеспечение и то, куда будет направлен административный иск. Информационное обеспечение подразумевает

прежде всего возможность стабильного подключения к Интернету и к базам данных для дальнейшего взаимодействия с цифровыми копиями документов и иной необходимой информацией. Подача административного искового заявления может быть перенесена на сетевой ресурс и представлять собой следующие пункты:

- авторизацию физических лиц или организаций под своей учетной записью (где возможно, использовать данные из личного кабинета «Госуслуг»). В учетной записи указываются персональные данные физического лица или сведения об организации;

- непосредственно форму иска, которая заполняется, как и обычный иск;

- передача цифровой копии искового заявления отвечающей стороне без возможности ее редактирования, однако ответчик имеет право на внесение комментариев и возражений против иска.

Далее следует непосредственно сам процесс судопроизводства. Рассмотрение дела передается судье также в электронном формате, и доступ к делу и его материалам имеет только судья без возможности выгрузки данных на какие-либо носители. Такое ограничение позволит в дальнейшем избежать утечки персональных данных сторон. Далее, вне зависимости от того, какое решение было принято судом, результат направляется сторонам сразу по принятию решения. Оспаривание решения суда одной из сторон административного дела следует проводить согласно ст. 294 КАС РФ: «Решение суда, принятое по результатам рассмотрения административного дела в порядке упрощенного (письменного) производства, может быть обжаловано в апелляционном порядке в срок, не превышающий пятнадцати дней со дня получения лицами, участвующими в деле, копии решения».

Иначе говоря, в течение пятнадцати дней со дня получения цифрового извещения о судебном решении любая из сторон имеет право в таком же цифровом формате обжаловать результат рассмотрения административного дела. Также суд по ходатайству заинтересованного лица может отменить судебное решение и возобновить административное судопроизводство (ст. 294.1 КАС РФ). Если рассматривать данную статью с точки зрения вышеописанного алгоритма

проведения цифрового административного судопроизводства, то сторона, которая не согласна с судебным решением, имеет право на предоставление возражений или доказательств в электронной форме в течение пятнадцати дней.

Также, если в течение двух месяцев после принятия судебного решения в систему поступает похожее дело лица, не привлеченного к участию в предыдущем деле, которое свидетельствует о наличии оснований для отмены решения суда, предусмотренных п. 4 ч. 1 ст. 310 КАС РФ. В обоих случаях возобновляется рассмотрение административного дела по общим правилам административного судопроизводства.

Кроме того, применение цифрового формата возможно к организации таких процессов в административном судопроизводстве, как производство по административным делам о вынесении судебного приказа (глава 11.1 КАС РФ) и по примирительным процедурам, предусмотренным ст. 137.3 КАС РФ.

Алгоритм цифрового производства по административным делам о вынесении судебного приказа начинается с авторизации заявителя в информационной системе и подачи заявления в форме, предусмотренной статьей 123.3 КАС РФ. Данная форма включает в себя оцифрованные документы и персональные данные заявителя и должника. Также должнику направляются электронные копии заявления и прилагающихся документов, которые потребуют от получателя подтверждения о получении. Цифровое заявление может быть возвращено или отказано в его принятии в случаях, предусмотренных в ст. 123.4 КАС РФ. В этом случае заявитель в течение пяти дней со дня поступления заявления в суд получит уведомление об отказе или о необходимости внесения изменений в заявление. В случае если заявление было принято на рассмотрение, то порядок вынесения судебного приказа в соответствии со ст. 123.5 КАС РФ. Электронная копия судебного приказа в течение трех дней со дня вынесения судебного приказа направляется должнику, который в течение двадцати дней со дня ее направления вправе представить возражения относительно исполнения судебного приказа.

Примирение сторон является одной из процедур разрешения споров, которая подразумевает взаимные уступки сторон в отношении их прав и обязанностей как

субъектов спорных публичных правоотношений (ст. 137 КАС РФ). В информационной системе стороны имеют возможность предложить друг другу урегулирование спора путем примирения. Если другая сторона соглашается на проведение примирительной процедуры, то судебное разбирательство приостанавливается и сторонам в равной степени дается право на определение условий проведения процедуры и на выбор посредника. Возможно также заключение соглашения о примирении сторон в электронной форме с использованием цифровых подписей сторон или их представителей.

Такое соглашение заключается в отношении предъявленных в суд административных исковых требований. Допускается включение в соглашение о примирении сторон положений, которые связаны с заявленными требованиями, но не были предметом судебного разбирательства. Соглашение о примирении сторон может быть заключено в отношении вопроса о распределении судебных расходов.

Таким образом, на современном этапе важное значение приобретает разработка методологии рассмотрения споров в формате административного цифрового судопроизводства. Использование этого формата позволит обеспечить не только экономичное разрешение административных дел в порядке упрощенного и приказного судопроизводства, но и малозатратное рассмотрение отдельных дел в рамках примирительных процедур урегулирования административных споров. Данная методология позволит упростить существующий порядок рассмотрения административных дел с точки зрения равномерного распределения нагрузки на судей.

В условиях цифровизации судебной системы изменения в судопроизводстве и, в частности, в административном судопроизводстве неизбежны и повлекут за собой изменения не только в КАС РФ, но и в процессуальном законодательстве в целом. Причиной тому становится возможность применения новых форм и методов рассмотрения споров, которые на текущий момент не задокументированы ввиду малой распространенности цифрового правосудия на территории РФ. Подобная ситуация сформировалась во многом под влиянием сложившегося мнения, что цифровое судопроизводство – это, прежде всего, электронный документооборот,

наличие электронной базы судебных дел и архивов судебных дел, наличие видеоконференц-связи с очным присутствием сторон.

Однако сама концепция цифрового правосудия подразумевает не только необходимую электронную и информационную судебную инфраструктуру, но и наличие возможности рассмотрения правовых споров и вынесения по ним судебного решения в цифровом формате.

Помимо необходимости формирования специальной инфраструктуры существуют и иные вопросы, связанные с внедрением цифрового судопроизводства. Одной из ключевых проблем является информационная безопасность системы. Данная проблема не является уникальной ввиду того, что любая цифровая система, какой бы совершенной она ни была, является уязвимой для целенаправленной атаки извне. Утечка данных или их уничтожение при успешной атаке станет причиной не только колоссальных финансовых потерь, но и повышенной угрозы безопасности лиц, использующих данную систему. Другой трудностью является достаточно негативное отношение к внедрению цифровых систем. Как правило, создание автоматизированной системы подразумевает уменьшение количества рутинных операций, которые производит человек. В силу этого число рабочих мест будет сокращаться. Пределом цифровизации в судопроизводстве будет и останется невозможность полностью заменить человека. Можно облегчить работу людям, заменяя большинство действий на автоматизированные процессы и обеспечивая прямой доступ к общей базе данных. Однако ни одна система на текущий момент не способна рассуждать о правильности или неправильности тех или иных действий, которые совершил человек.

Да, цифровая система теоретически будет беспристрастной в вынесении судебного решения, однако на нее повлиять намного проще, чем на обычного человека. Никто не исключает сбоев в работе системы, и за ее работой должен будет следить человек, компетентный в данном вопросе, т.е. рассмотрение дела должно быть в любом случае в ведении судьи, а не всецело доверяться машине. Исключения могут составить разве что небольшие рутинные дела, которые со временем накапливаются все больше и по которым нужно принять то или иное решение.

## 10 Антиуклонительные нормы в налоговом праве

Стремление налогоплательщика к оптимизации налогообложения наиболее выгодным для себя способом в условиях конкурентных (рыночных) отношений можно признать естественным явлением. При этом представляется также естественным существование пределов налоговой оптимизации уже только потому, что неограниченная оптимизация приводит к экстремальному сокращению или даже исчезновению налоговой базы, а значит, лишает налогообложение всякого смысла как явления, направленного на аккумуляцию денежных средств. Однако ситуация усложняется тем, что универсального (унифицированного) определения уклонения от налогообложения не существует ни в законодательстве государств, ни в академической среде, как и универсальных критериев для разграничения уклонения от налогообложения от налоговой оптимизации. Этот термин часто применяется к любому широко сформулированному положению, касающемуся уклонения от налогов, но он не является однозначным и охватывает различные правила общего характера и сферы действия, и ни одной стране еще не удалось найти идеальную формулу для эффективного сдерживания и противодействия этой общей особенности всех налоговых систем<sup>1</sup>.

Налогоплательщик в своем стремлении к уменьшению налогового бремени рано или поздно сталкивается с границами дозволенных законодательством моделей поведения, за пределами которых его действия могут быть рассмотрены в качестве направленных на уклонение от исполнения налоговой обязанности. Упомянутые границы устанавливаются не только нормами национального законодательства, положениями международных соглашений, но также могут быть установлены судебной доктриной.

Сущность антиуклонительных норм раскрывается через предназначение (цель) таких норм - предотвращение уклонения от уплаты налога. Такое предотвращение уклонения от уплаты налога достигается путем установления в

---

<sup>1</sup> Rosenblatt P. General Report / P. Rosenblatt // Cahiers de Droit Fiscal International. – 2018. – Vol. 103a. – P. 17.

налогово-правовой норме прямого запрета на совершение действий, направленных на уклонение от уплаты налога.

Принимая во внимание предназначение антиуклонительных норм, а также существующую в научной литературе классификацию норм права в зависимости от способа правового регулирования на управомочивающие, обязывающие и запрещающие, считаем выделение антиуклонительных норм в качестве отдельного вида налогово-правовых норм нецелесообразным. Таким образом, по мнению автора, под антиуклонительными нормами понимается разновидность запрещающих налогово-правовых норм, направленных на предотвращение уклонения от уплаты налога.

В научной и практической литературе сложилась классификация антиуклонительных норм, согласно которой проводится разделение на общие антиуклонительные нормы (GAAR - general anti-avoidance rules) и специальные антиуклонительные нормы (SAAR - special anti-avoidance rules).

Общие антиуклонительные нормы имеют универсальный характер и призваны противодействовать уклонению от налогообложения в неограниченном круге ситуаций, при которых такое уклонение возникает.

Как отмечают Пауло Розенблатт и Мануэль И. Трон, общие правила борьбы с уклонением от уплаты налогов и другие меры борьбы с уклонением от уплаты налогов общего характера напоминают «перетягивание каната», игру на прочность, в которой две команды находятся друг против друга, натягивая противоположные концы веревки, с целью переместить другую сторону в их собственном направлении. В условиях GAAR этими противоположными сторонами являются: верховенство закона, или принцип законности и правовая определенность, и налоговое равенство и иногда способность платить налог, целью которых являются справедливость в налогообложении и эффективность.

Баланс между этими двумя противоположностями зависит от степени разработанности критериев определения уклонения от налогообложения, процессуального механизма применения антиуклонительных норм, надлежащего толкования норм судебными инстанциями.

Продолжительное время российская общая антиуклонительная норма сводилась к положениям Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»<sup>1</sup> (далее – Постановление Пленума ВАС РФ № 53) и представляла из себя не установленные законодательством правила, а судебную доктрину, разработанную судом высшей инстанции.

Основная концепция Постановления Пленума ВАС РФ № 53 раскрывается через определение налоговой выгоды, понимаемой в целях данного Постановления как уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Уклонение от уплаты налога возникает при признании налоговой выгоды необоснованной в следующих случаях:

- операции учтены для целей налогообложения не в соответствии с их действительным экономическим смыслом;
- учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);
- налоговая выгода получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В 2017 г. положения Налогового кодекса Российской Федерации были дополнены ст. 54.1, содержащей новую общую антиуклонительную норму. Основная концепция данной нормы сводится к недопустимости уменьшения налоговой базы (суммы налога) в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Помимо указанного требования, отмечается, что налогоплательщик может

---

<sup>1</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_117357/35736501da31781d9fed8c68bbfebde6fead34b](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_117357/35736501da31781d9fed8c68bbfebde6fead34b)

уменьшить налоговую базу или сумму подлежащего уплате налога лишь при одновременном выполнении следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

При этом общая антиуклонительная норма, изложенная в Постановлении Пленума ВАС № 53, не была отменена, но в соответствии с разъяснениями Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС) понятия, отраженные в Постановлении Пленума ВАС № 53, уже не используются в рамках камеральных проверок деклараций налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу ст. 54.1 НК РФ.

ФНС также указывает, что ст. 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

С.А. Аракелов указывает, что введение нового правила обусловлено рекомендациями Плана BEPS, а также являлось необходимой мерой в борьбе с уклонением от уплаты налогов. Результатом такой меры должно стать не только пресечение налоговых правонарушений, но и восполнение понесенных потерь бюджета, поскольку налоговые злоупотребления, помимо искажения объектов налогообложения, направлены также на сокрытие источников погашения задолженности (отделение налоговой базы от исполнения обязательств). Действенным механизмом для таких случаев является поэтапно используемый принцип субсидиарной ответственности<sup>1</sup>.

Таким образом, общую антиуклонительную норму, установленную судебной

---

<sup>1</sup> Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России / С.А. Аракелов // Закон. – 2018. – № 5. – С. 109-115.

доктриной, заменила новая норма, закрепленная в законодательстве о налогах и сборах.

Помимо общей антиуклонительной нормы, законодательство о налогах и сборах содержит специальные антиуклонительные нормы, представляющие из себя особые нормы, применяемые к специфическим ситуациям, при которых налогоплательщик может использовать сложившиеся условия в целях уклонения от налогообложения.

Несмотря на то что даже такие специфические ситуации должны подпадать под действие общей антиуклонительной нормы в силу ее гибкости, законодательства стран все же устанавливают специальные антиуклонительные нормы, устраняющие возможность уклонения от налогообложения в силу прямо установленной модели поведения в таких специфических ситуациях, не позволяющей прибегнуть к «агрессивным» моделям налогового планирования.

При отсутствии специальной антиуклонительной нормы прибегнуть к положениям общей антиуклонительной нормы все же возможно в целях пресечения уклонения от налогообложения, однако успешность применения общей антиуклонительной нормы может быть поставлена под сомнение ввиду:

1) ее абстрактности, что может привести к спору по поводу возможности применения такой нормы в сложившихся специфических обстоятельствах, что, в свою очередь, пагубно сказывается на правовой определенности;

2) возможного пробела в формулировке общей антиуклонительной нормы, позволяющего не применять норму в сложившихся специфических условиях;

3) проблемы доказывания налоговым органом факта направленности действий налогоплательщика на неуплату налога в силу отсутствия установленной законом модели правомерного поведения налогоплательщика при сложившихся специфических обстоятельствах.

В.А. Гидирим разделяет специальные антиуклонительные нормы на внутренние и международные. Внутренние нормы предусмотрены национальным налоговым законодательством государств, в то время как международные (SAAR) обычно содержатся в самих международных налоговых соглашениях или иных

международно-правовых актах наднационального характера (к примеру, в директивах Европейского союза)<sup>1</sup>.

К специальным антиуклонительным нормам, закрепленным положениями НК РФ, относятся, например: правила налогообложения контролируемых иностранных компаний; правила трансфертного ценообразования; правила недостаточной капитализации; нормы о фактическом получателе дохода.

Примечательно, что специальные антиуклонительные нормы, раскрывающие концепцию фактического получателя дохода в национальном законодательстве (НК РФ), происходят из концепции «лица, имеющего фактическое право на доход», изначально возникшей в области международных налоговых соглашений и получившей широкое распространение с 1977 г. в результате включения понятия *beneficial owner* в Модельную конвенцию Организации экономического сотрудничества и развития.

Концепция «лица, имеющего фактическое право на доход» используется в соглашениях об избежании двойного налогообложения:

1) для подтверждения права лица на освобождение дохода от обложения у источника в одном государстве, т.е. предотвращения необоснованного использования льготы в виде необложения этого дохода у источника;

2) применения пониженных ставок на доходы в виде дивидендов, процентов или роялти, т.е. предотвращения необоснованного использования льгот по соглашениям в виде пониженных ставок.

Необоснованное использование льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения проявляется, прежде всего, в использовании кондуитных компаний (компаний, признаваемых налоговым резидентом для целей соглашения и используемых для получения льготы по соглашению в виде, например, налогообложения по пониженной ставке и для дальнейшей передачи дохода его фактическому владельцу, не имеющему права на использование таких льгот).

В российской правовой системе концепция фактического получателя дохода

---

<sup>1</sup> Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения. – 2-е изд. – М.: Шаповалов Петров, 2018. – С. 379.

прошла долгий путь от первых случаев включения концепции в соглашения об избежании двойного налогообложения без регламентации правил ее применения, развития регулирования в разъяснениях финансовых органов, судебной практике и до окончательной регламентации в 2014 г. в положениях ст. 7 и 312 НК РФ. При этом с включением норм в НК РФ разъяснения финансовых органов и подходы, сформированные в судебной практике, не утратили своего значения в налогово-правовом регулировании и все так же играют существенную роль в разрешении вопросов прикладного характера, связанных с применением концепции<sup>1</sup>.

Таким образом, в настоящее время для осуществления российским резидентом выплаты в пользу резидента другого договаривающегося государства с применением льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения Российской Федерации и другого договаривающегося государства, получатель выплаты должен иметь фактическое право на доход в соответствии с нормой НК РФ, а также соответствовать критериям фактического получателя дохода, выработанным в российской судебной практике и отраженным в разъяснениях российских финансовых органов.

В противоположной ситуации, т.е. при осуществлении выплаты (на льготных условиях, установленных соглашением) резидентом договаривающегося государства российскому резиденту, следует исходить из применяемого в таком договаривающемся государстве налогово-правового регулирования концепции бенефициарного собственника.

Вместе с тем не исключено, что в иностранном государстве регулирование концепции бенефициарного собственника может существенно отличаться,

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 9 апреля 2014 г. № 03-00-РЗ/16236, содержащее указание на необходимость производить оценку того, является ли лицо, претендующее на льготы по соглашению, фактическим получателем дохода, установившее основные критерии для такой оценки, а также примеры кондуитных сделок; Письмо Минфина России от 21 ноября 2017 г. № 03-08-05/76939, разъясняющее примеры документов (информации), использование которых возможно в целях подтверждения фактического права на доход; Письма ФНС России от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@, от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285, от 6 мая 2019 г. № СА-4-7/8448@, содержащие подходы судебной практики по спорам, связанным с применением концепции фактического получателя дохода. – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_52681/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52681/)

применяться не только в целях соглашений об избежании двойного налогообложения либо вовсе отсутствовать.

Отсутствие применяемых правил о бенефициарном собственнике дохода в договариваемом государстве будет создавать потенциальную возможность для уклонения от налогообложения и использования юрисдикции получателя дохода в целях такого уклонения. Исходя из этого встает вопрос о необходимости гармонизации национального регулирования концепции фактического получателя дохода. Еще большую значимость вопрос о гармонизации антиуклонительных правил приобретает для государственных объединений.

Достаточно комплексный и прагматичный подход к решению проблемы гармонизации антиуклонительных норм, закрытию пробелов в национальном регулировании стран-участников в целях избежания уклонения от налогообложения прослеживается в разъяснениях Суда Европейского союза (далее – Суд ЕС) в так называемых Датских судебных делах о бенефициарной собственности.

Сущность разбирательства изначально сводилась к вопросу о возможности освобождения выплат в виде дивидендов и процентов от налога у источника, когда выплаты производились датской компанией компаниям - резидентам ЕС, которые в дальнейшем полностью или частично перечисляли денежные средства материнским компаниям, не являющимся налоговыми резидентами ЕС. Регулирование налогообложения выплаты процентов и дивидендов между компаниями - резидентами ЕС установлено директивами Совета ЕС:

1) Директивой Совета ЕС 2003/49/ЕС от 3 июня 2003 г. «Об общей системе налогообложения, применяемой к платежам в виде процентов и роялти между ассоциированными компаниями разных государств-членов» (Interest and Royalty Directive) (далее – IRD);

2) Директивой Совета ЕС 90/435/ЕЕС от 23 июля 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применяемой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов» (Parent-Subsidiary Directive) (далее – PSD).

Рассмотрим подробнее ситуацию, возникшую по поводу налогообложения процентов.

Согласно пункту 1 ст. 1 IRD проценты, возникающие в одном государстве-члене, освобождаются от любых налогов, взимаемых с этих платежей в этом государстве-члене, при условии, что бенефициарный собственник этих процентов является компанией другого государства-члена. Суд ЕС указывает, что, поскольку целью IRD и Модельной конвенции ОЭСР является предотвращение международного двойного налогообложения, определения бенефициарного собственника, отраженные в соглашениях об избежании двойного налогообложения, основанных на Модельной конвенции ОЭСР, уместны при толковании IRD. Исходя из этого, Суд ЕС отмечает, что, поскольку Модельная конвенция ОЭСР не включает кондуитные компании в понятие бенефициарного собственника и исключает понимание бенефициарного собственника в «узком техническом смысле», такие же подходы применяются и к IRD.

Вместе с тем из положений IRD следует, что данная Директива не принуждает государства-члены вводить меры по борьбе со злоупотреблениями в своих внутренних законах и государства-члены по своему усмотрению будут принимать меры во внутреннем законодательстве, направленные на предотвращение злоупотреблений положениями IRD. Дания не принимала конкретных мер по предотвращению злоупотребления IRD, не имела, в частности, установленной законодательством концепции бенефициарного собственника, а общую антиуклонительную норму (GAAR) ввела только в 2015 г.<sup>1</sup> Учитывая это, датские суды среди прочего задали вопросу Суду ЕС о возможности предотвращения уклонения от уплаты налога в случае, когда национальное законодательство не содержит ни общих (GAAR), ни специальных антиуклонительных норм (SAAR).

При этом важно учитывать, что на момент рассмотрения дела уже существовало судебное постановление Суда ЕС (Постановление по делу Kofoed от 5 июля 2007 г. C-321/05, EU:C:2007:408) (далее – дело Kofoed) с позицией, согласно которой в применении преимуществ Директивы Совета ЕС может быть отказано, если законодательство государства имеет общую или специальную

---

<sup>1</sup> De Broe L. Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases // EC Tax Review. – 2019. – Vol. 28. Iss. 6. – P. 270.

антиуклонительную норму (GAAR или SAAR) или разработанную судами доктрину, направленную на предотвращение злоупотреблениями в сфере налогообложения. Отказ в преимуществе Директивы при отсутствующей в законодательстве GAAR или SAAR будет противоречить принципу ЕС о правовой определенности.

В рассматриваемом Постановлении от 26 февраля 2019 г. Суд ЕС, руководствуясь общим принципом законодательства ЕС о недопустимости злоупотребления правом (*abuse of rights*), указал, что отсутствие антиуклонительных норм в законодательстве не влияет на возможность отказа в предоставлении преимуществ положений законодательства ЕС, если такие преимущества используются не с целью достижения целей ЕС (как уже было указано, целью Директивы IRD является исключение двойного налогообложения процентов и роялти между ассоциированными компаниями различных государств – членом ЕС), а с целью получения преимущества в соответствии с законодательством ЕС, хотя условия для использования этого преимущества выполняются, но только формально.

Суд ЕС также отметил, что отказ в предоставлении преимуществ IRD в рассматриваемом деле несопоставим с ситуацией из дела *Kofoed*, поскольку в рассматриваемом деле отражается принцип права ЕС, согласно которому законодательство ЕС не может быть основанием для злоупотреблений и мошеннических действий.

Суд ЕС применил общий принцип права ЕС и «компенсировал» отсутствие специальной антиуклонительной нормы в законодательстве государства - члена ЕС, использовав концепцию «недопустимости злоупотребления правом». Однако такая попытка гармонизации регулирования актуальна лишь для государств, входящих в ЕС, поскольку выводы суда касаются прежде всего преимуществ по Директивам ЕС. Очевидно, что в отношении льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения, заключенным Данией с государствами, не входящими в ЕС, выводы Суда ЕС применяться не могут, а в условиях отсутствия закрепленной в законодательстве концепции бенефициарного собственника и даже общей антиуклонительной нормы (GAAR) возможности для предотвращения датскими

налоговыми органами уклонения от уплаты налогов с использованием соглашений существенно сокращаются.

Изложенные примеры из зарубежной судебной практики все же явно свидетельствуют о существовании проблемы гармонизации налогово-правового регулирования в части регламентации и применения антиуклонительных норм при трансграничных операциях. Решением данной проблемы может стать подписание Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI BEPS), предоставляющей дополнительный инструментарий для борьбы с уклонением от уплаты налогов при использовании льгот международных соглашений.

## **11 Основные изменения налогового законодательства в период пандемии коронавирусной инфекции covid-19**

Ежегодно Министерство финансов России обуславливает налоговую политику страны на ближайшие три года. Летом 2019 года Департаментом налоговой и таможенной политики Министерства финансов были утверждены Основные направления налоговой политики на 2020 год и вплоть до 2022 года. Пандемия коронавируса COVID-19 стала масштабным вызовом не только для государств, столкнувшихся с эпидемией. Падение доходов в нефтегазовом секторе и резкое снижение курса российской валюты можно назвать в качестве основных негативных факторов коронавируса. Одним из инструментов поддержки национальной экономики – это изменение налоговой политики. В данной статье мы проведем анализ самых значимых изменений и нововведений, которые затронули налоговую политику, а также влияние пандемии на налоговые обязательства физических и юридических лиц.

В конце 2019 года Министерством финансов России сформулированы основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов. В документе подводятся итоги реализации политики в 2018-2019 годах, условиях реализации, целях и задачах политики в 2020-2022 годах.

Одной из основных целей налоговой политики – формирование справедливых условий в рамках цифровизации налогового администрирования и интеграции всех источников информации в единое информационное пространство.

В соответствии с основными направлениями налоговой политики, с 1 января 2020 г. не предусмотрено введение новых налогов и сборов. Однако новаций в 2020 г. в налоговом законодательстве предусматривалось довольно много. Тем не менее, само построение Налогового кодекса и реестр платежей, которые в него включены изменений не претерпели.

Пандемия коронавируса внесла свои коррективы в планы правительств многих стран, в том числе и России. Вынужденное введение режима ограничений и

самоизоляции в марте-апреле 2020 года было, сильно повлияло на экономику стран и привело к изменению налогового законодательства. Оценивая масштабы влияния коронавируса на экономику, государства вводят ограничительные меры и меры поддержки для бизнеса, пострадавших от пандемии.

Меры по предотвращению распространения коронавируса охватывают все сферы жизнедеятельности. В свою очередь, рекомендации Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) предусматривают ряд способов, с помощью которых национальные правительства могут облегчить бремя налогоплательщиков и оказать поддержку предприятиям и частным лицам, испытывающим проблемы с выполнением обязательств по представлению налоговой отчетности.<sup>1</sup>

Рекомендации содержат два комплекса таких мер: меры, направленные на поддержку бизнеса и частных лиц, и меры, направленные на пополнение бюджета за счет повышения налоговой нагрузки.

Рассмотрим основные изменения налоговой политики в отношении физических лиц. Одной из основных мер борьбы, помимо введения карантина и самоизоляции, запрет и ограничения на въезд и выезд из страны. Такой запрет существенно повлияло на установление резидентства физических лиц, в том числе, и налогового. В соответствии со ст. 207 НК РФ, налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев<sup>2</sup>. Так, налогоплательщики, которые определяют и управляют статусом налогового резидента, проводя большую часть налогового периода за пределами домашней юрисдикции, попадают под ограничительные меры. Международная мобильность влияет на изменения налогового резидентства почти во многих юрисдикциях мира. В связи с ограничительными мерами, у многих собственников бизнеса

---

<sup>1</sup> Отчеты и рекомендации ОЭСР в связи с пандемией коронавируса. Обзор за 2-9 апреля 2020. Российский центр компетенции и анализа стандартов ОЭСР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://oecd-russia.org/media/covid19/3.pdf>

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.02.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

увеличиваются налогооблагаемая база и налоговые обязательства.

Так, согласно п.3 Постановления Правительства РФ от 02.04.2020 г. № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» срок представления гражданами декларации на доходы физических лиц (НДФЛ) за 2019 год продлен на два месяца, с 30 апреля до 30 июля текущего года. Данная мера касается всех без исключения физических лиц, которые должны были подавать декларацию. Однако, отсрочка от самой уплаты налога не предусмотрена<sup>1</sup>.

Стоит отметить, что меры поддержки физических лиц в период пандемии не влияют на налоговую политику в отношении частных лиц, т.к. не включают пакет налоговых льгот при уплате НДФЛ.

Правительством был разработан ряд мер призванный помочь преодолеть неблагоприятные последствия эпидемии и поддержать малый, средний бизнес, микропредприятия, институт индивидуального предпринимательства, а также организаций, наиболее пострадавших от пандемии. Наличие организации в составе Единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства являлось основным условием получения поддержки.

Для поддержания всех сфер бизнеса, было решено продлить сроки уплаты налогов для субъектов малого и среднего предпринимательства (далее – МСП). Так, сроки уплаты налога на прибыль организации и налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения за 2019 год были смещены на 6 месяцев. 30 октября 2020 года установлено в качестве даты для уплаты авансовых платежей по транспортному налогу, налогу на имущество организации и земельного налогу за первый квартал 2020 года. Не позднее 30 декабря 2020 должен быть произведен платеж за второй квартал 2020 года.

Субъектам МСП снижена ставка по страховым взносам в пользу физического лица, до 15% со следующей разбивкой:

---

<sup>1</sup> О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики (вместе с «Правилами предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налогов, авансовых платежей по налогам и страховых взносов»): Постановление Правительства РФ от 02.04.2020 г. № 409 (ред. от 07.11.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. - 2020. - № 15 (часть IV). - Ст. 2267; Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 46. – Ст. 7291.

- на обязательное пенсионное страхование – 10 %;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 0 процентов;
- на обязательное медицинское страхование – 5 процентов.

Кроме того, в рамках налогового администрирования были приостановлены следующие налоговые процедуры:

1) приостановление налоговых проверок, вынесение решений о проведении налоговых проверок, а также вынесение налоговыми органами решений о приостановлении операций организаций по счетам в банках;

2) исключено проведение мероприятий налогового контроля, если данное мероприятие подразумевает непосредственный контакт с налогоплательщиком.

В отношении налоговых санкций были предприняты следующие меры:

1) производства по налоговым правонарушениям за непредставление налоговому органу сведений для осуществления налогового контроля не осуществляется;

2) так же было приостановлено взыскания в отношении следующего перечня налогоплательщиков (гостиницы, санатории, туроператоры, турагенты, авиаперевозки, аэропорты, сфера искусства, культуры, кинематографии и др.), те сферы бизнеса, которые больше всего пострадали в связи с пандемией коронавируса.

Введенные меры поддержки негативно отразились на государственном бюджете. В связи с чем Правительство в настоящее время предпринимает попытки пополнения бюджета, путем увеличения налоговой нагрузки. Так, были отменены льготы в отношении процентных доходов по вкладам в РФ и некоторых видов купонного дохода по обращающимся корпоративным облигациям.

Государственная дума РФ приняла изменения в НК РФ в отношении процентного дохода по вкладам в банках РФ и дохода по облигациям. Налоговая база в отношении доходов по вкладам в банках РФ определяется следующим образом:

- в случае если сумма процентных доходов, полученных

налогоплательщиком в течение налогового периода по всем вкладам в банках РФ (не зависимо от валюты вклада) превышает сумму произведения 1 миллиона рублей и ключевой ставки ЦБ на первое число налогового периода;

– в отношении рублевых вкладов, по которым годовая ставка не превышает 1 % за налоговый период, не учитывая эскроу счета.

Кроме того, закон устанавливает налогооблагаемую базу в отношении процентного дохода по корпоративным рублевым облигациям и государственным ценным бумагам.

Налоговые ставки в отношении доходов по вкладам установлена общая налоговая ставка в размере 13 % как для резидентов, так и для нерезидентов.

В отношении процентного дохода и дохода по корпоративным облигациям определены в соответствии с общими правилами, так доход резидентов будет облагаться налогом по ставке 13 %, а доход нерезидентов по ставке 30 %.

Данные изменения вступают в силу 1 января 2021 года. По итогам налогового периода информация о вкладах будет направляться банками в налоговый орган, и налог будет уплачиваться физическими лицами самостоятельно на основании полученного от налогового органа уведомления до 1 декабря года, следующего за окончанием налогового периода.

Одним из основных изменений в налоговой политике в период пандемии – это отмена пониженной ставки по дивидендам и процентам, получаемым на основании международных соглашений России и некоторых зарубежных стран, заключаемых во избежание двойного налогообложения (далее – СИДН). 25 марта 2020 года президент Владимир Путин в обращении к гражданам России сообщил о необходимости корректировки СИДН в части увеличения ставки налога на доходы в виде дивидендов и процентов. Он отметил, что «если другие стороны не примут условия РФ, то необходимо выйти из соглашений в одностороннем порядке»<sup>1</sup>.

Вместо льготной процентной ставки, применяемой в соответствии с СИДН, доход в виде дивидендов и процентов будет облагаться по ставке 15 %. В то время

---

<sup>1</sup> Путин В.В. Обращение к гражданам России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/63061>

как на основании СИДН эту ставку можно было бы снизить до 5 % по доходу в виде дивидендов, и до 0 % по процентному доходу.

Внесенные изменения в СИДН (пока только в отношении Кипра) касаются только доходов в виде дивидендов и процентов; режим налогообложения иных видов доходов не претерпел изменений. Как и ранее, доходы от отчуждения ценных бумаг будут взиматься в государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество. Роялти за использование объектов интеллектуальной собственности будут облагаться налогом только в государстве получателя дохода. Общие положения СИДН о подтверждении фактического права на доход и статуса налогового резидента также будут действовать в текущей редакции.

Аналогичные «кипрским» изменения внесены и в СИДН с Мальтой. 01.10.2020 года был подписан соответствующий Протокол, который устанавливает условия, аналогичные тем, что были изложены в «кипрском» Протоколе от 08.09.2020 года. Изменения в СИДН с Мальтой также касаются только доходов в виде дивидендов и процентов; режим налогообложения иных видов доходов не претерпел изменений. Для вступления в силу изменений необходима их ратификация. Предполагается, что изменения как по Кипру, так и по Мальте вступят в силу с 1 января 2021 года. Следовательно, до указанной даты возможно использование порядка и льготных налоговых ставок по СИДН с Кипром и Мальтой при перечислении из России доходов в виде дивидендов и процентов.

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод, что правительство РФ, как и правительства многих стран не было готово к экономическо-социальному кризису. Стоит отметить, что в РФ пандемия коронавируса усиливается также и ослаблением национальной валюты, и резким понижением цен на нефть. Таким образом, Правительство РФ использует различные инструменты и механизмы для преодоления последствий пандемии и поддержки экономики. Внесение изменений в налоговую политику, направленных на поддержку бизнеса и частных лиц, а также направленных на пополнение бюджета государства – это необходимая и обязательная мера для управления налоговыми обязательствами.

## Список использованных источников

### Нормативно правовые акты

1 Конституция Российской Федерации: офиц. текст: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.: по состоянию на 14 марта 2021 г. // Российская газета. – 2020. – 16 марта. – 35 с.

2 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.02.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 17.02.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

4 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: федеральный закон от 30 декабря 2001 № 195-ФЗ (ред. от 20.04.2021 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 1. – Ст. 1.

5 О Центральном банке Российской Федерации (Банке России): федеральный закон от 10.07.2002 г. № 86-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 28. – Ст. 2790.

6 О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций): федеральный закон от 24.11.2014 г. № 376-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 48. – Ст. 6657.

7 Об исполнительном производстве: федеральный закон от 02.10.2007 г. № 229-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2007. – № 41. – Ст. 4849.

8 О защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг: федеральный закон от 05.03.1999 г. № 46-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 10. – Ст. 1163.

9 О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики (вместе с «Правилами предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налогов, авансовых платежей по налогам и страховых взносов»): постановление Правительства РФ от 02.04.2020 г. № 409 (ред. от 07.11.2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 46. – Ст. 7291.

### Судебная практика

10 О пересмотре в кассационном порядке судебных актов по делу о расторжении договора о предоставлении гранта на развитие семейной животноводческой фермы и взыскании денежных средств гранта: определение

Верховного Суда РФ от 10.03.2021 г. № 306-ЭС21-1027 по делу № А65-37059/2019. – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=6825997405123463002587574&cacheid>

11 О признании незаконным и отмене постановления о привлечении ЗАО к административной ответственности, предусмотренной частью 1 статьи 15.19 КоАП РФ: Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 02.04.2015 № 08 АП-159/2015, по делу № А46-12586/2014. – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=RAPS008&n=63309#04913916827987148>

12 Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2020) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 10.06.2020). – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_354704/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_354704/)

13 Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_117357/35736501da31781d9fed8c68bbfebdde6fead34b](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_117357/35736501da31781d9fed8c68bbfebdde6fead34b)

14 По делу о проверке конституционности положения пункта 5 части первой статьи 244.6 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина С.Ю. Какуева: постановление Конституционного Суда РФ от 19 июля 2011 г. № 17-П.– Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_117357/35736501da31781d9fed8c68bbfebdde6fead34b/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_117357/35736501da31781d9fed8c68bbfebdde6fead34b/)

## **Научная и учебная литература**

15 Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России / С.А. Аракелов // Закон. – 2018. – № 5. – С. 109-115.

16 Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – 2-е изд. – М.: Шаповалов Петров, 2018. – 450 с.

17 Агапов, А.Б. Административная ответственность: учебник для магистров / А.Б. Агапов. – М.: Юрайт, 2012. – 456 с.

18 Зиятдинов А.Ф. Налоговый контроль за расходами физических лиц / А.Ф. Зиятдинов // Актуальные проблемы экономики и права. – 2014. – № 3. – С. 64-67.

19 Конджакулян К.М. Некоторые институциональные аспекты государственного управления: проблемы и пути совершенствования (сравнительное

исследование) / К.Н. Конджакулян // Государственная власть и местное самоуправление. – 2014. – № 12. – С. 78-81.

20 Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е.В. Килинкарлова. – Москва: Издательство Юрайт, 2019. – 452 с.

21 Морхат П.М. Право и искусственный интеллект / под ред. И.В. Понкина. – М.: ЮНИТИ, 2018. – 178 с.

22 Налоговое право: учебник / под ред. И.А. Цинделиани. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Проспект, 2019. – 370 с.

23 Налоговое право: учебное пособие / под ред. Е.М. Ашмариной. – М.: КНОРУС, 2019. – 389 с.

24 Налоговое право России: учебник для академического бакалавриата / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2019. – 290 с.

25 Омаров М.Д. Правовое регулирование информатизации судов общей юрисдикции – необходимое условие перехода к электронному правосудию / М.Д. Омаров // Российская юстиция. – 2014. – № 6. – С. 54-56.

26 Отчеты и рекомендации ОЭСР в связи с пандемией коронавируса. Обзор за 2-9 апреля 2020. Российский центр компетенции и анализа стандартов ОЭСР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://oecd-russia.org/media/covid19/3.pdf>

27 Солохин, Пояснительная записка к проекту федерального закона № 323887-3 «О признании утратившими силу положений законодательных актов в части налогового контроля за расходами физических лиц». – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL:<https://client.consultant.ru/site/list/?id=1011876240>

28 Письмо Минфина России от 9 апреля 2014 г. № 03-00-РЗ/16236, содержащее указание на необходимость производить оценку того, является ли лицо, претендующее на льготы по соглашению, фактическим получателем дохода, установившее основные критерии для такой оценки, а также примеры кондуитных сделок; Письмо Минфина России от 21 ноября 2017 г. № 03-08-05/76939, разъясняющее примеры документов (информации), использование которых возможно в целях подтверждения фактического права на доход; Письма ФНС России от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@, от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285, от 6 мая 2019 г. № СА-4-7/8448@, содержащие подходы судебной практики по спорам, связанным с применением концепции фактического получателя дохода. – Текст электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_52681/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52681/)

29 А.Е. Электронное правосудие: особенности, проблемы и перспективы / А.Е. Солохин // Закон. – 2019. – № 6. – С. 193-194.

30 Самозанятые с января заплатили в бюджет более миллиарда рублей налогов // РИА Новости. – URL: <https://ria.ru/20191223/1562735674.html>.

31 Семенов И.В. Социальное страхование: сущность, виды / И.В. Семенов // Социально-политические науки. – 2014. – № 1. – С. 54-57.

32 Щепалов, С.В. О дискреционных формах процессуальных действий судей при рассмотрении дел об административных правонарушениях / С.В. Щепалов // Российская юстиция. – 2017. – № 1. – С. 20-23.

33 Delaney Kevin J. The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates. February 17, 2017 // URL: <https://qz.com/911968/bill-gates-the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes/the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes/>.

34 Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence (SWD(2018) 81 final) – (SWD(2018) 82 final). P. 7 // European Commission Brussels, 21.3.2018 COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS). P. 8. URL: <https://www.europeansources.info/record/proposal-for-a-directive-laying-down-rules-relating-to-the-corporate-taxation-of-a-significant-digital-presence/>.

35 Fabris D. To Open the Box or to Close the Box? 'Patent Box' Regimes in the EU Between R&D Incentives and Harmful Tax Practices // Amsterdam Law Forum 2019. – Vol. 11 (1). – P. 33-65. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3331114](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3331114).

36 Rosenblatt P. General Report / P. Rosenblatt // Cahiers de Droit Fiscal International. – 2018. – Vol. 103a. – P. 17-19.

37 Thornton A. Patent Tax Dodge: Why the Patent Box Does Not Answer America's Need for Tax Reform // <https://www.americanprogress.org/about/staff/thornton-alexandra/bio/>.