

Министерство образования Республики Беларусь
Белорусский государственный университет
Юридический факультет
Кафедра финансового права и правового регулирования
хозяйственной деятельности

Современное финансовое законодательство Республики Беларусь:
оптимизация соотношения публичных и частных интересов

Материалы международного круглого стола
Минск, Беларусь, 28 ноября 2019 г.

Минск
2020

УДК 347.73(476)(06)
С 568

Решение о депонировании вынес:
Совет юридического факультета БГУ
16 марта 2020 г., протокол № 7

Под редакцией В. С. Каменкова, А. А. Пилипенко

Рецензенты:

Протасавицкий Сергей Петрович – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры гражданского права юридического факультета Белорусского государственного университета;

Говзич Валерий Георгиевич, кандидат юридических наук, доцент, и. о. заведующего кафедрой экономики предпринимательства и права Белорусского государственного экономического университета.

Современное финансовое законодательство Республики Беларусь: оптимизация соотношения публичных и частных интересов: материалы междунар. круглого стола, Минск, Беларусь, 28 ноября 2019 г. / БГУ, Юридический фак., Каф. финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности; [под ред. В. С. Каменкова, А. А. Пилипенко]. – Минск : БГУ, 2020. – 160 с. – Библиогр. в конце ст.

В сборнике содержатся тезисы докладов и статьи участников Международного круглого стола «Современное финансовое законодательство Республики Беларусь: оптимизация соотношения публичных и частных интересов», который состоялся в г. Минске 28 ноября 2019 г. на базе юридического факультета Белорусского государственного университета.

Бакаева О. Ю.

ПЕРСПЕКТИВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ НА ТЕРРИТОРИИ ЕАЭС

Саратовская государственная юридическая академия
ул. Вольская, 1, 410056, г. Саратов, Россия, finpravo@ssla.ru

Развитие интеграционных процессов, обусловленных функционированием Евразийского экономического союза (ЕАЭС), предопределяет образование новых общих пространств, в числе которых и единый рынок аудиторских услуг, который должен быть создан к 2022 г. В одобренном на уровне Евразийской экономической комиссии проекте Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках ЕАЭС устанавливаются требования к субъектам, планирующим осуществлять аудиторскую деятельность; принципы их деятельности; основания проведения обязательного аудита; основы внешнего контроля. Предлагается рассмотреть вопрос о возможности разработки евразийских стандартов аудита.

Функционирование Евразийского экономического союза предопределяет осуществление различных мер, нацеленных на создание единого рынка не только товаров (в целом он создан в рамках Таможенного союза), но и услуг, капитала, рабочей силы.

Одним из направлений в данной области выступает единый рынок услуг в области осуществления аудита. Данный институт удачно решает проблемы поиска баланса между публичными и частными интересами, поскольку по своей сути направлен на предотвращение возможных нарушений.

В Российской Федерации Президентом страны на период до 2024 г. поставлены и такие приоритеты развития, как улучшение условий ведения предпринимательской деятельности, сокращение административных процедур и барьеров в сфере международной торговли (Указ Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года»). Одним из направлений в данной области может стать гармонизация и унификации правовых норм государств – членов ЕАЭС об аудиторской деятельности.

Аудит как элемент института финансового контроля наглядно показывает, что без наличия частных интересов и выражения волеизъявления к их реализации никакие публичные интересы не могут быть достигнуты.

В литературе аудит трактуется, как правило, в качестве вида финансового контроля. При этом в ряде документов используется выражение «метод аудита», поскольку содержит в своей основе совокупность различных способов и приемов его осуществления. В связи с этим, как видится, следует различать аудиторский финансовый контроль как разновидность инициативного контроля, а также использование аудита как методики проведения финансового контроля.

Аудиторский финансовый контроль – яркий пример оптимального соотношения в финансовой сфере публичных и частных интересов. Он

широко применяется в разных государствах, что предопределило необходимость разработки международных стандартов аудита, применяющихся в России с 1 января 2017 г. В их состав включен целый пакет документов, разработанных Международной федерацией бухгалтеров. К ним относятся:

- а) международные стандарты контроля качества;
- б) международные стандарты аудита финансовой информации;
- в) международные отчеты о практике аудита финансовой информации;
- г) международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок;
- д) международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорных проверок финансовой информации;
- е) международные стандарты сопутствующих аудиту услуг;
- ж) иные документы, определенные Международной федерацией бухгалтеров в качестве неотъемлемой части международных стандартов аудита.

Наличие международных основ аудита обусловило рассмотрение вопроса о возможности создания единого рынка аудиторских услуг на наднациональном уровне. Это означает выработку единых подходов к организации, регулированию и контролю такой деятельности. Прогнозируется, что единый рынок начнет функционировать с 2022 г. Работа в этом направлении ведется отделом платежей и координации в сфере бюджетной политики, входящим в состав департамента финансовой политики Евразийской экономической комиссии.

В Договоре о ЕАЭС (п. 26 Приложения № 17 «Протокол по финансовым услугам») указывается на необходимость выработки государствами-членами гармонизированных требований к проведению аудита на основе Международных стандартов аудита.

29 января 2019 г. распоряжением Коллегии Евразийской экономической комиссии был одобрен проект Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза (далее – Соглашение). Документ содержит ряд важных понятий. Аудит трактуется как проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и (или) иной предоставляемой им финансовой информации с целью выражения независимого мнения об их достоверности. Деятельность по проведению аудита и выполнению других обеспечивающих уверенность проверок, а также по оказанию сопутствующих аудиту услуг представляет собой содержание понятия «аудиторская деятельность». К услугам, связанным с аудиторской деятельностью, относятся, например, ведение бухгалтерского учета, налоговое консультирование, оценочная деятельность, составление бизнес-планов и пр.

В качестве субъектов аудита выступают аудируемое лицо с одной стороны и получившие право на осуществление аудиторской деятельности в государстве-члене аудитор (физическое лицо) или аудиторская организация (юридическое лицо, являющееся коммерческой организацией) с другой

стороны. Аудит также могут проводить получивший соответствующее право индивидуальный предприниматель и иностранная аудиторская организация, наделенная таким статусом в государстве, не входящем в ЕАЭС. Важно, что проведение аудиторской деятельности не ограничивается принципом национального резидентства. По общему правилу аудиторские организации, аудиторы и индивидуальные аудиторы одного государства-члена имеют право на осуществление аудиторской деятельности в других государствах-членах. Такое положение повышает уровень конкурентоспособности указанных лиц и позволяет избежать монопольного превалирования на рынке одного или нескольких субъектов.

В Соглашении устанавливаются требования к юридическим лицам, претендующим на получение разрешения. В их числе – и безупречная деловая репутация. Возможно, впоследствии, с целью исключения субъективной оценки данного фактора, Евразийской экономической комиссией будут установлены дополнительные критерии, раскрывающие, что под этим понимается.

Такое же основание, наряду с другими, установлено и для физического лица, желающего стать аудитором. Однако в этом случае указывается, что безупречная деловая (профессиональная) репутация означает в том числе отсутствие неснятой или непогашенной судимости за тяжкие и особо тяжкие преступления и за преступления в сфере экономики.

Для физических лиц предусмотрена сдача квалификационного экзамена с целью проверки профессиональных знаний в целом ряде областей: аудиторская деятельность, бухгалтерский и управленческий учет, управление рисками, внутренний контроль качества работы, профессиональная этика, финансовый анализ и пр. Кроме того, экзаменуемый в необходимой степени должен обладать теоретическими знаниями в области информационных технологий и компьютерных систем, математики, статистики, общей экономической теории, макроэкономики, а также знать положения национального налогового, гражданского, трудового законодательства, законодательство государства-члена о несостоятельности (банкротстве). Полный перечень областей для проверки знаний лица содержится в пунктах 3–4 ст. 6 Соглашения.

Кроме того, претендент на осуществление аудиторской деятельности, должен иметь минимальный трехлетний стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности или ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом хотя бы один год он должен занимать должность, связанную с осуществлением аудиторской деятельности.

Возникновение права на осуществление аудиторской деятельности Соглашение связывает с внесением сведений о лицах в реестр аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудиторов. Реестр ведет уполномоченный государством – членом ЕАЭС орган, который обеспечивает его официальное опубликование в интернете. Следует отметить возможность ведения указанного реестра не только государственными органами, но и

профессиональными объединениями (саморегулируемыми организациями), специально для этого созданными.

Наиболее предпочтительной видится такая форма, как саморегулирование аудиторской деятельности. Это самостоятельная и инициативная деятельность, осуществляемая субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности, содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил данной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил.

Аудиторские организации и аудиторы (в том числе индивидуальные) осуществляют свои полномочия на основе принципов профессионализма, независимости, соблюдения стандартов аудиторской деятельности и профессиональной этики, защиты сведений, составляющих аудиторскую тайну.

Аудиторские услуги оказываются на возмездной основе. Уплачиваемое вознаграждение, в соответствии с п. 1 ст. 20 Соглашения,

должно позволять субъекту оказывать аудиторскую услугу, предусмотренную договором оказания аудиторских услуг, в соответствии со стандартами аудиторской деятельности;

не может зависеть от выполнения аудиторской организацией, индивидуальным аудитором каких-либо требований лица, которому оказана аудиторская услуга, к независимому мнению, которое будет вынесено в результате оказания аудиторской услуги, предусмотренной договором оказания аудиторских услуг, а также от оказания аудиторской организацией, индивидуальным аудитором дополнительных услуг этому лицу;

не может зависеть от наступления какого-либо события (факта) в будущем.

В процессе аудита критериями проверки отчетности выступают ее полнота, достоверность, объективность и точность. Аудитор обязан подтвердить отсутствие в представленных документах каких-либо искажений информации, всесторонне оценить ее соответствие действующим правовым нормам. Результаты работы отражаются в аудиторских заключениях.

В п. 1 ст. 21 Соглашения определены случаи проведения обязательного аудита. Он проводится исключительно аудиторскими организациями. Такому аудиту подлежат:

а) годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность кредитной организации (банка), страховой организации, общества взаимного страхования, негосударственного пенсионного фонда, организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам;

б) бухгалтерская (финансовая) отчетность, включаемая в проспект ценных бумаг.

Национальным законодательством могут быть установлены и дополнительные основания проведения обязательного аудита.

Качество работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов оценивается посредством внешнего контроля. В отношении юридического лица он проводится уполномоченным органом не реже 1 раза в пять лет, в

отношении индивидуального предпринимателя – не реже 1 раза в семь лет. На уровне национального законодательства определяются меры воздействия и порядок их применения к указанным субъектам.

Поскольку функционирование единого рынка аудиторских услуг планируется с 2022 г., до этого времени видится целесообразным рассмотрение вопроса о разработке евразийских стандартов аудита. Безусловно, они должны базироваться на положениях документов Международной федерации бухгалтеров, но и учитывать особенности правовых норм государств – членов ЕАЭС. В их состав могут быть включены правила осуществления различных направлений аудиторской деятельности, а также сопутствующих аудиту услуг.

Василевич Г. А.

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО ПОЛОЖЕНИЯ АКТОВ НАЦИОНАЛЬНОГО БАНКА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Белорусский государственный университет,
ул. Ленинградская, 8, 220007, Минск, Республика Беларусь, Gregory_1@

Полномочия и деятельность Национального банка определены в Банковском кодексе Республики Беларусь (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 29 октября 2018 г.), а также в Указе Президента Республики Беларусь от 13 июня 2001 г. № 320 (в редакции от 1 февраля 2018 г.) «Об утверждении Устава Национального банка Республики Беларусь».

Банковское законодательство согласно ст. 2 Кодекса составляют законодательные акты Республики Беларусь; распоряжения Президента Республики Беларусь, которые носят нормативный характер; постановления Правительства Республики Беларусь; нормативные правовые акты Национального банка Республики Беларусь; нормативные правовые акты, принимаемые Национальным банком совместно с Правительством Республики Беларусь или республиканскими органами государственного управления на основании и во исполнение Кодекса и иных законодательных актов Республики Беларусь.

Формально юридически Совет Министров и Национальный банк не находятся в прямой соподчиненности. Это вытекает и из закрепленного порядка их формирования, полномочий. Не вызывает сомнения и факт включения по решению Главы государства Председателя правления Национального банка (как и председателя Комитета государственного контроля) в состав Совета Министров. Также можно сослаться на то, что Национальный банк вправе принимать акты совместно с Правительством. Как зафиксировано в ст. 22 Закона «О нормативных правовых актах», не допускается принятие совместного нормативного правового акта нормотворческими органами (должностными лицами), один из которых является вышестоящим по отношению к другому. Однако в ней же сделана

оговорка: если иное не предусмотрено законодательными актами. В соответствии с Уставом Национального банка в заседаниях Правления Национального банка может принимать участие Представитель Правительства Республики Беларусь, однако с правом совещательного голоса.

Национальный банк подотчетен Президенту Республики Беларусь.

Подотчетность Национального банка Президенту Республики Беларусь означает:

утверждение Президентом Республики Беларусь Устава Национального банка, изменений и (или) дополнений, вносимых в него;

назначение Президентом Республики Беларусь с согласия Совета Республики Национального собрания Республики Беларусь Председателя и членов Правления Национального банка, освобождение их от должности с уведомлением Совета Республики Национального собрания Республики Беларусь;

определение Президентом Республики Беларусь аудиторской организации для проведения аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности Национального банка;

утверждение Президентом Республики Беларусь годового отчета Национального банка.

Национальный банк является центральным банком и государственным органом Республики Беларусь. Национальный банк регулирует кредитные отношения и денежное обращение, определяет порядок расчетов. Национальный банк обладает исключительным правом эмиссии денег и выполняет иные функции, предусмотренные Кодексом и иными законодательными актами Республики Беларусь (ст. 7).

Принципами банковской деятельности как совокупности осуществляемых банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями банковских операций, направленных на извлечение прибыли, являются:

обязательность получения банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями специального разрешения (лицензии) на осуществление банковской деятельности;

независимость банков и небанковских кредитно-финансовых организаций в своей деятельности, невмешательство со стороны государственных органов в их работу, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь;

разграничение ответственности между банками, небанковскими кредитно-финансовыми организациями и государством;

обязательность соблюдения установленных Национальным банком нормативов безопасного функционирования для поддержания стабильности и устойчивости банковской системы Республики Беларусь;

обеспечение физическим и юридическим лицам права выбора банка, небанковской кредитно-финансовой организации;

обеспечение банковской тайны по операциям, счетам и вкладам (депозитам) клиентов;

обеспечение возврата денежных средств вкладчикам банков.

Таким образом, среди принципов деятельности названы лишь основополагающие идеи проведения банковских операций и ничего не говорится о законности, соблюдении требований нормативных предписаний, как это, например, предусмотрено в Законе «О прокуратуре Республики Беларусь».

В ст. 39 Банковского кодекса предусмотрено право Национального банка в пределах его компетенции принимать нормативные правовые акты, обязательные для исполнения республиканскими органами государственного управления, органами местного управления и самоуправления, всеми банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями, иными юридическими лицами, действующими на территории Республики Беларусь, а также физическими лицами. В ней также указано, что Национальный банк вправе принимать (издавать) нормативные правовые акты совместно с Правительством Республики Беларусь или республиканскими органами государственного управления. Нормативные правовые акты Национального банка должны соответствовать законодательным актам Республики Беларусь. В случае противоречия нормативного правового акта Национального банка законодательному акту Республики Беларусь применяется законодательный акт Республики Беларусь.

Однако в Банковском кодексе не назван вид актов, принимаемых Национальным банком. Это сделано в Уставе Национального банка. Согласно ст. 43, 51 Устава решения Правления Национального банка, которое является коллегиальным органом управления и состоит из девяти человек, принимаются простым большинством голосов присутствующих на его заседании членов Правления Национального банка. В случае равенства голосов принятым считается решение, за которое проголосовал Председатель Правления Национального банка. Его заседания правомочны при условии участия в них не менее семидесяти процентов членов Правления Национального банка и обязательного участия Председателя Правления Национального банка или лица, его замещающего. Это отличает статус председателя Национального банка от председателя Правительства, заседания которого могут быть проведены в его отсутствие. Заседания Правления Национального банка правомочны при условии участия в них не менее семидесяти процентов членов Правления Национального банка, включая обязательное участие Председателя Правления Национального банка или лица, его замещающего. Полагаем, что, когда идет речь о замещающем Председателя лице, имеется в виду отсутствие назначенного на эту должность специалиста, т. е. временно исполняющего его обязанности.

По нашему мнению, акты Правления Национального банка и Совета Министров находятся на одной ступени правовой пирамиды. Обратим также внимание, что Президиум Совета Министров, который ненамного больше Правления Национального банка, вправе принимать свои постановления путем опроса его членов, т. е. без проведения заседаний. В исключительных случаях таким правом могло бы обладать и правление Национального банка.

В базе данных Консультант Плюс по состоянию на середину 2019 г. содержится более шести тысяч правовых актов. Они отличаются разнообразием с точки зрения участия в их принятии органов. Принимаются акты совместно Национальным банком и Советом Министров. Например, постановление Совета Министров Республики Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 19 апреля 2016 г. № 315/11 «Об утверждении Правил самостоятельного обращения взыскания на движимое имущество, предназначенное для личного, семейного или домашнего использования, которым обеспечено исполнение обязательств по договору, и его самостоятельной реализации коммерческой микрофинансовой организацией», постановление Совета Министров Республики Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 30 апреля 2009 г. № 548/8 (в редакции от 22 сентября 2017 г.) «О некоторых вопросах прекращения обязательств по внешнеторговым операциям при экспорте и внешнеторговым договорам при выкупе предмета лизинга» и др. Есть самостоятельные (принятые только Национальным банком) акты. Например, постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 7 декабря 2012 г. № 640 (в редакции от 27 июля 2018 г.) «Об утверждении Инструкции о государственной регистрации банков и небанковских кредитно-финансовых организаций и лицензировании банковской деятельности». Принимаются совместные с министерствами акты Национального банка. Например, постановление Министерства финансов Республики Беларусь и Правления Национального банка Республики Беларусь от 8 декабря 2005 г. № 143/171 (в редакции от 24 мая 2017 г.) «Об утверждении Инструкции о порядке исполнения республиканского бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов по доходам». Это совместное решение принято на основе Положения о Министерстве финансов Республики Беларусь, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 1585 «Вопросы Министерства финансов Республики Беларусь», ст.ст. 26, 216 Банковского кодекса Республики Беларусь.

Таким образом, деятельность Национального банка отличается широким регулирующим эффектом, воздействием на финансово-экономическую сферу. Важно определить соотношение актов Совета Министров и Национального банка. При наличии споров они могут разрешаться в Конституционном Суде. Подчеркнем, что акты Совета Министров могут быть отменены Президентом Республики Беларусь (ст. 84 Конституции). Полагаем, что это может быть сделано как по мотивам их противоречия законодательным актам, так и по причине нецелесообразности. Это вполне вписывается в предусмотренную Конституцией парадигму власти: Президент юридически является не только Главой государства, но и главой исполнительной власти, что подтверждается анализом его полномочий. В отношении актов Национального банка такого полномочия ни в Конституции, ни в Банковском кодексе не предусмотрено. Считаем, что это право Президента должно быть зафиксировано в Банковском кодексе Республики Беларусь.

Васянина Е. Л.

НОВЫЕ ПОДХОДЫ К РЕГУЛИРОВАНИЮ ФИНАНСОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Институт государства и права Российской академии наук,
ул. Знаменка, 10, 119019, г. Москва, Россия, elenavasionina@yandex.ru

В условиях цифровизации экономики традиционный подход к регулированию финансовых отношений, нацеленный на экономику материального мира, себя исчерпал.

Цифровизация приводит к усложнению применяемых налогоплательщиками схем оптимизации налогообложения, а сформированный на рубеже веков механизм финансово-правового регулирования не соответствует современным моделям развития экономических отношений. В частности, это связано с тем, что стремительно развивающаяся цифровая экономика, «...выстраиваясь над государствами, не может быть предметом владения отдельного государства» [1]. Например, в современных условиях проблемы возникают в сфере налогообложения цифровых гигантов. Утрачивает эффективность подход, нацеленный на связь объекта налогообложения с физическим присутствием налогоплательщика. Реализация такого подхода приводит к размыванию цифровыми компаниями налоговой базы через низконалоговые юрисдикции.

В результате, государства во всем мире прибегают к корректировке правил регулирования налоговых обязательств как внутригосударственного, так и трансграничного масштаба, что приводит к появлению сложных налогово-правовых механизмов, не исключающих опасность возникновения двойного налогообложения или уклонения от уплаты налогов.

Анализ налогового законодательства Российской Федерации, а также зарубежных государств позволяет сделать вывод о том, что в последнее время значительно увеличился массив поправок, нацеленных на предотвращение размывания налоговой базы через низконалоговые юрисдикции. Например, в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) появились новые правила определения резидентства организаций, закреплена концепция сквозного налогообложения доходов бенефициаров, скорректированы нормы о контроле за трансфертным ценообразованием и т. д. Кроме того, с 1 октября 2019 г. для Российской Федерации вступила в силу Многосторонняя конвенция по выполнению мер в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, в рамках которой закреплены правила применения уже существующих соглашений об избежании двойного налогообложения.

Однако направленные на предотвращение размывания налоговой базы механизмы антиофшорного регулирования, как выяснилось, не позволяют обеспечить прозрачность финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Так, в докладе «Рост фиктивных инвестиций», подготовленном экспертами МВФ и Копенгагенского университета, отмечается, что оборот фиктивного капитала, который проходит через

«компании-пустышки», не осуществляющие реальный бизнес, продолжает расти. В результате, фиктивные инвестиции оседают в оффшорных юрисдикциях и препятствуют сбору налогов и росту экономик государств [2].

В конце 2019 г. подготовлен доклад, посвященный изменению принципов международного режима налогообложения. Так, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) предлагает привязать механизм налогообложения доходов цифровых компаний к месту нахождения потребителей услуг [3]. Подобный критерий определения места реализации цифровых услуг уже применяется в мировой практике в рамках системы косвенного налогообложения. Однако новые правила об определении места реализации услуг, оказываемых в цифровом формате, порождают новые споры, связанные с исчислением косвенных налогов.

Корректировка налогового законодательства по указанным направлениям носит точечный характер и не рассчитана на происходящие кардинальные изменения в мировой экономике.

Множественность фискальных взиманий, сложный механизм их фискального администрирования создает затруднения в сфере реализации экономической деятельности. В перспективе целесообразно подумать о новых принципах реализации финансовых обязательств, возникающих в сфере формирования бюджета и финансирования расходов государства.

Полагаем, что современная модель финансовых обязательств в обозначенной области должна быть построена на принципе сближении частных интересов и публичных целей, что позволило бы перенести инициативу формирования и администрирования доходных источников с государства на бизнес. Основой формирования рассматриваемых финансовых обязательств может быть страховой механизм, который в отличие от традиционной системы налогообложения, построен на элементе индивидуальной возмездности в пользу выгодоприобретателя в разных ее проявлениях.

Иными словами, сложная схема налогообложения, не позволяющая охватить отдельные сферы цифровой экономики, в том числе операции с криптовалютой, может быть заменена взносами за право осуществления определенного вида трудовой, предпринимательской или иной приносящей доход деятельности.

Такой подход в перспективе позволит облегчить правила администрирования доходных источников, решить проблемы с налогообложением доходов цифровых компаний, самозанятых, например блогеров, и физических лиц, работающих в режиме удаленного доступа по трудовым договорам.

Переход на страховые принципы формирования доходной базы бюджетной системы повлечет кардинальные изменения в механизме финансово-правового регулирования, а потому он должен быть реализован постепенно.

В современных условиях целесообразно было бы рассмотреть вопрос об упрощении системы налогообложения организаций и физических лиц.

Подобный подход уже был продемонстрирован в 30-е гг. XX в. Так, на основании Постановления ЦИК СССР № 43, СНК СССР № 356 от 2 сентября 1930 г. «О налоговой реформе», отдельные налоги вобрали в себя ряд фискальных взиманий, а часть налогов была отменена. Реализованную в прошлом столетии модель регулирования отношений, складывающихся в фискальной сфере, можно взять за основу при разработке современных подходов реализации финансово-правового механизма.

Государства во всем мире постепенно предпринимают определенные шаги, направленные на изменение принципов формирования бюджета. Так, на территории России в механизме фискального обложения прослеживается постепенный переход на страховые принципы реализации финансовых обязательств фискального типа, упрощающие правила администрирования доходных источников.

Иллюстрацией изложенного служат появляющиеся публичные денежные фонды, куда поступают страховые взносы (платежи), внесение которых предоставляет право участником гражданского оборота заниматься профессиональной деятельностью на рынке соответствующих услуг (страховые взносы в Фонд страхования вкладов физических лиц, взносы в компенсационные фонды саморегулируемых организаций, фонд гарантирования пенсионных накоплений и т. д.). Упрощенный порядок фискального обложения предусмотрен НК РФ в отношении иностранных граждан, прибывших на территорию Российской Федерации в порядке, не требующем получения визы. Указанные категории налогоплательщиков вместо разрешения на работу и исчисления налога на доходы в общем порядке приобретают патент, стоимость которого определяется в соответствии со ст. 227.1 НК РФ и т. д.

Внедрение новых принципов регулирования фискальных отношений, нацеленных на упрощение системы налогообложения и правил фискального администрирования, требует проведение процедуры систематизации фискальных взиманий. Одним из возможных вариантов решения обозначенной проблемы является инкорпорация фискальных взиманий в НК РФ, целесообразность проведения которой является предметом острых политических и научных дискуссий. Следует отметить, что предложенная Министерством финансов Российской Федерации инкорпорации отдельных фискальных платежей в НК РФ не нашла поддержки у субъектов предпринимательской деятельности. Это связано с тем, что отдельные платежи, не охватываемые НК РФ (например, плата за негативное воздействие на окружающую среду, утилизационный сбор), сейчас подпадают под действие правового режима, позволяющего бизнесу вместо исполнения фискальной обязанности произвести расходы, связанные с финансированием природоохранных мероприятий.

Такой подход к регулированию фискальных взиманий позволяет проследить тесную взаимосвязь фискальных и расходных финансовых обязательств, которые могут быть исполнены, минуя бюджетную систему государства. Так, вместо уплаты налога денежные средства

налогоплательщика, не достигая бюджета, направляются на финансирование социально-значимых расходов.

В теории финансового права исследуются проблемы систематизации фискальных взиманий в целях их гармонизации и выявления платежей, уплата которых может быть заменена финансированием социально-значимых расходов налогоплательщиком напрямую.

Полагаем, что целесообразно выделить следующие критерии, лежащие в основе установления фискальных обременений, одновременное применение которых позволит разбить их на однородные группы: способ обложения, которым может являться оборот (изменение правового режима материальных ценностей: ввоз товаров на территории РФ, реализация товаров на территории РФ), прибыль, выручка (доход), вмененный доход, имущество, реализация экономического, социального и иного интереса, природные ресурсы, правонарушение; характер встречного удовлетворения, который может выражаться в абстрактной возмездности, юридически значимых действиях, связанных с реализацией государственных функций, осуществлении выплат (предоставлении благ) в пользу выгодоприобретателя, финансировании расходов, связанных с деятельностью фискальных должников [4].

Проведение систематизации на основе указанных критериев позволяет выделить значительное количество платежей, не охватываемых сферой регулирования налогового и таможенного законодательства и взимаемых за право осуществления отдельных видов предпринимательской деятельности, а также в целях развития определенного сегмента экономики и (или) защиты прав определенной категории субъектов.

С одной стороны, сложившийся подход позволяет выявить нарушение конституционного принципа законности установления налогов и сборов, что вызывает определенную социальную напряженность. Однако, с другой стороны, такой подход позволяет увидеть заинтересованность государства в развитии новых форм администрирования доходов и финансирования расходов, основанных на инициативе субъектов предпринимательской деятельности.

Список использованных источников

1. Минин, А. «Делойт»: Главное в Digital – скорость и гибкость / А. Минин, В. Ференец // Банковское обозрение. – 2019. – № 4.
2. Damgoord, J. The rise of phantom investment / J. Damgoord, T. Elkjaer, N. Johannesen // Finance & Development. – Sept. – 2019. – Vol. 56. – № 3. – P. 11–13.
3. OECD secretary-general tax report to G20 finance ministers and central bank governors. – October 2019, OECD, Paris.
4. Васянина, Е. Л. Систематизация фискальных взиманий – ключевой элемент единой правовой концепции регулирования публичных доходов / Е. Л. Васянина // Налоги. – 2017. – № 3. – С. 10–13.

Гашникова Т. В.

ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВОЗМЕЩЕНИЯ ВРЕДА, ПРИЧИНЕННОГО ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЕ, ВЫЯВЛЕННОГО В ПРОЦЕССЕ КОНТРОЛЬНОЙ (НАДЗОРНОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Научно-практический центр проблем укрепления законности и правопорядка
Генеральной прокуратуры Республики Беларусь,
ул. Захарова, 76, 220088, Минск, Беларусь, nrc@prokuratura.gov.by

В процессе осуществления контрольной (надзорной) деятельности могут выявляться факты причинения вреда окружающей среде.

В соответствии с п. 60 Положения о порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 (далее – Положение № 510), размер причиненного вреда (при его наличии) должен быть указан в *акте проверки*. Согласно п. 61 Положения № 510 проверяющий несет ответственность за достоверность фактов и сведений о выявленных нарушениях, а также установленных сумм вреда, указанных в акте проверки. В связи с этим важным представляется надлежащая регламентация вопросов, связанных с порядком определения размера причиненного окружающей среде вреда и его возмещения, учитывая, что платежи в счет возмещения вреда, причиненного окружающей среде, в размере 100 процентов зачисляются в республиканский бюджет (подп. 1.12 п. 1 ст. 33 Бюджетного кодекса Республики Беларусь).

Пунктом 19 вышеназванного Указа предусматривается, что порядок определения размера вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям противоправными действиями, устанавливается Советом Министров Республики Беларусь, если иной порядок не установлен законодательными актами. Ссылки на порядок определения размера вреда, причиненного окружающей среде, не имеется. Вместе с тем представляется логичным также предусмотреть указание на порядок определения размера вреда, причиненного окружающей среде.

Это порядок имеет свою специфику, так как определение объективной, реальной денежной оценки размера вреда, причиненного природным объектам, окружающей человека среде, затруднительно. При этом требуется составление нескольких дополнительных документов, помимо предусмотренных Положением № 510.

Вопросы, связанные с возмещением вреда, причиненного окружающей среде, регламентируются рядом нормативных правовых актов, в частности, Законом Республики Беларусь от 26 ноября 1992 г. № 1982-XII «Об охране окружающей среды» (далее – Закон об охране окружающей среды), Указом Президента Республики Беларусь от 24 июня 2008 г. № 348 «О таксах для определения размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде», Положением о порядке исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, и составления акта об установлении факта причинения

вреда окружающей среде, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 июля 2008 г. № 1042.

Факт причинения вреда окружающей среде, установленный в соответствии с законодательством, фиксируется государственным органом, осуществляющим контроль в области охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов, в *акте об установлении факта причинения вреда окружающей среде*, который составляется в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь. Факт причинения вреда окружающей среде может быть зафиксирован также органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры, другими государственными органами, не осуществляющими контроль в области охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов, в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством, процессуально-исполнительным законодательством об административных правонарушениях и иным законодательством (ст. 101 Закона об охране окружающей среды).

Кроме того, ст. 101-3 Закона об охране окружающей среды предусматривается предъявление лицу, причинившему вред окружающей среде, *претензии о возмещении вреда, причиненного окружающей среде*.

По общему правилу, размер возмещения вреда, причиненного окружающей среде, определяется в соответствии с таксами для определения размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, установленными Президентом Республики Беларусь, а при их отсутствии либо невозможности применения – по фактическим затратам на восстановление нарушенного состояния окружающей среды с учетом понесенных убытков, в том числе упущенной выгоды.

Помимо этого, вред, причиненный окружающей среде, может быть возмещен лицом, причинившим вред, посредством восстановления нарушенного состояния окружающей среды за счет собственных средств в соответствии с предписаниями государственного органа, осуществляющего контроль в области охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов, содержащимися в претензии о возмещении вреда, причиненного окружающей среде, либо по решению суда с учетом обстоятельств дела. Размер средств, направленных на восстановление нарушенного состояния окружающей среды, не может быть меньше размера возмещения вреда, определенного в соответствии с таксами для определения размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде (ст. 101-1 Закона об охране окружающей среды).

Следует отметить, что законодатель не вполне четко определил случаи, когда возмещение вреда, причиненного окружающей среде, возможно посредством восстановления нарушенного состояния окружающей среды, следствием чего могут быть затруднения при применении соответствующих норм Закона об охране окружающей среды на практике.

Важным элементом осуществления контроля (надзора) в области охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов

являются отбор проб и проведение измерений в области охраны окружающей среды, которые осуществляются в целях:

- оценки соблюдения нормативов качества окружающей среды;
- оценки соблюдения нормативов допустимых воздействий на окружающую среду;
- оценки эффективности природоохранных мероприятий;
- комплексной оценки воздействия на окружающую среду хозяйственной и иной деятельности, осуществляемой на основании комплексных природоохранных разрешений;
- оценки соответствия фактических параметров работы очистных сооружений, машин, механизмов параметрам, утвержденным в составе проектной документации;
- оценки соблюдения технических требований к составу топлива;
- оценки эффективности производственных наблюдений в области охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов;
- оценки соблюдения иных требований и нормативов в области охраны окружающей среды.

Результаты отбора проб и проведения измерений в области охраны окружающей среды оформляются соответствующими *актами и протоколами* по формам, утвержденным Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь.

Исходя из ст. 96 Закона об охране окружающей среды, протокол проведения измерений в области охраны окружающей среды является основанием для подтверждения факта соблюдения или несоблюдения юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями требований законодательства об охране окружающей среды и рациональном использовании природных ресурсов.

Порядок отбора проб и проведения измерений в области охраны окружающей среды, в том числе в рамках осуществления контроля в области охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов и производственных наблюдений в указанной области установлен Положением о порядке отбора проб и проведения измерений в области охраны окружающей среды, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20 июня 2013 г. № 504.

Абзацем 14 ч. 1 п. 8 Положения № 510 на проверяемых субъектах, их представителей возлагается обязанность принять меры к устранению выявленных контролирующим (надзорным) органом по результатам проверки нарушений, возместить вред, причиненный государству, иным лицам. Поскольку существующей формулировкой не охватывается вред, причиненный окружающей среде, обоснованно соответствующее дополнение, предусматривающее обязанность возмещения данного вида вреда.

Гурьев С. А.

КОНТРОЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ САМОРЕГУЛИРУЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ КАК АЛЬТЕРНАТИВА ГОСУДАРСТВЕННОМУ КОНТРОЛЮ (НАДЗОРУ)

Белорусский государственный университет,
пр. Независимости, 4, 220007, Минск, Беларусь, finance204@mail.ru

Контроль за осуществлением хозяйственной деятельности является одним из важных составляющих элементов государственного регулирования экономических отношений. Вместе с тем, помимо положительных аспектов, имеющих в осуществлении непосредственно государственными органами контрольной (надзорной) деятельности в отношении субъектов хозяйствования, в данном подходе присутствует и ряд слабых сторон.

Во-первых, осуществление контрольной (надзорной) деятельности силами государства влечет существенные финансовые издержки для бюджета Республики Беларусь, которые включают в себя затраты на содержание аппарата контроля и финансирование его деятельности. Во-вторых, государственный контроль (надзор) за деятельностью субъектов хозяйствования в ряде случаев может создавать дополнительное административное давление на бизнес. В-третьих, проводимые государственными органами в рамках их контрольной (надзорной) деятельности проверки, зачастую (отметим, что не всегда обоснованно) негативно воспринимаются бизнес-сообществом, что также создает определенные репутационные издержки для контролирующих органов и влияет на отечественный инвестиционный климат и др.

В силу названных причин, проводимая государственная экономическая политика направлена на преодоление негативных аспектов государственного контроля за деятельностью субъектов хозяйствования. Осуществляется последовательная либерализация экономики и сокращение регулятивных функций государства, особенно в связи с принятием Директивы Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» (далее – Директива) и Декрета Президента Республики Беларусь от 23.11.2017 № 7 «О развитии предпринимательства» (далее – Декрет).

Реализация норм указанных нормативных правовых актов должна создать условия для развития отечественного предпринимательства и укоренить новые механизмы, направленные на кардинальное качественное улучшение регулирования хозяйственной деятельности. В частности, в Директиве отмечено, что создание благоприятных условий для предпринимательской деятельности является одним из основных стратегических факторов устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь.

Декрет определяет, что взаимодействие государственных органов с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями основывается в том числе на принципе саморегулирования бизнеса и минимизации вмешательства государственных органов, их должностных лиц

в предпринимательскую и иную экономическую деятельность субъектов хозяйствования (п. 1).

Саморегулирование является относительно новым явлением в отечественном законодательстве и до настоящего времени комплексно не урегулировано. Сущность саморегулирования заключается в частичном замещении саморегулируемыми организациями государства как регулятора в экономических и организационно-правовых отношениях. Важно понимать, что саморегулирование по своей сути не является ослаблением роли государства в регулировании экономики, а представляет собой ограничение его сферы действия и сокращение его вмешательства лишь в те экономические процессы, которые могут функционировать в режиме саморегулирования.

Представляется, что одной из функций, которые помимо прочего могут осуществляться саморегулируемыми организациями с минимизацией государственного участия, является осуществление контроля за деятельностью членов саморегулируемой организации. Такой подход позволит значительно оптимизировать контрольную (надзорную) деятельность государства, усилит гибкость системы контроля с учетом специфики осуществляемого вида хозяйственной деятельности и в конечном счете положительно скажется на развитии экономики в целом.

Саморегулируемые организации, устанавливая стандарты и правила предпринимательской или профессиональной деятельности, выполняют контрольные функции с целью их соблюдения, заменяя собой госорганы. В случае обнаружения нарушения указанных правил, саморегулируемые организации уполномочены применять соответствующие санкции.

Из действующих нормативных правовых актов наиболее подробно контрольная деятельность саморегулируемых организаций регламентирована в Законе Республики Беларусь от 05.01.2015 № 231-З «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон) касательно саморегулируемых организаций профессиональных участников рынка ценных бумаг.

Так, ст. 53 Закона устанавливает, что саморегулируемая организация профессиональных участников рынка ценных бумаг вправе осуществлять внешний контроль качества работы профессиональных участников рынка ценных бумаг, являющихся членами саморегулируемой организации профессиональных участников рынка ценных бумаг, в соответствии с уставом и правилами деятельности саморегулируемой организации профессиональных участников рынка ценных бумаг, стандартами профессиональной этики на рынке ценных бумаг.

Кроме того, в ст. 68 Закона установлено, что саморегулируемые организации профессиональных участников рынка ценных бумаг также осуществляют анализ соблюдения своими членами законодательства Республики Беларусь о ценных бумагах.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 04.01.2019 № 4 «Об утверждении плана подготовки законопроектов на 2019 год» Совету Министров Республики Беларусь поручено к декабрю 2019 г. подготовить

проект Закона «О саморегулируемых организациях» (далее – Проект закона), а к августу 2020 г. представить его в парламент для рассмотрения.

В настоящее время Проект закона подготовлен Министерством экономики Республики Беларусь и находится в процессе доработки и совершенствования. Представляет интерес данное в Проекте закона определение термина «саморегулирование», под которым понимается самостоятельная и инициативная деятельность, осуществляемая субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности, содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил предпринимательской и профессиональной деятельности.

Как видно, уже в самом определении рассматриваемого термина содержится упоминание о «контроле», что характеризует данный вид деятельности как ключевой для саморегулируемых организаций.

Проект закона предусматривает, что контроль за осуществлением членами саморегулируемой организации предпринимательской или профессиональной деятельности проводится саморегулируемой организацией путем осуществления внутреннего контроля, предметом которого является соблюдение членами саморегулируемой организации требований стандартов и правил предпринимательской и профессиональной деятельности, а также внутренних документов саморегулируемой организации.

Материалы внутреннего контроля, в случае выявления каких-либо нарушений со стороны членов саморегулируемой организации, передаются в орган саморегулируемой организации, на который возложена функция рассмотрения дел о применении в отношении членов саморегулируемой организации мер воздействия.

Проектом закона в качестве возможных санкций по отношению к членам саморегулируемой организации предусмотрены: предупреждение, приостановление членства в саморегулируемой организации, исключение лица из членов саморегулируемой организации, иные установленные законодательными актами и (или) внутренними документами меры.

Представляется, что предложенные в Проекте закона подходы к контрольной деятельности саморегулируемых организаций найдут в скором времени широкое применение в регулировании отечественных хозяйственных отношений и благоприятно скажутся на развитии предпринимательской деятельности.

Таким образом, осуществление в отношении субъектов предпринимательства контрольных функций со стороны саморегулируемых организаций в определенных сферах хозяйственной деятельности является обоснованной альтернативой государственному контролю (надзору). Принятие Закона «О саморегулируемых организациях», ожидаемое в 2020 г., на наш взгляд, позволит оптимизировать выполняемые государственными органами функции по осуществлению контроля (надзора) за субъектами хозяйствования, передав часть из них саморегулируемым организациям с целью повышения эффективности их исполнения.

Григорьева Е. Н.

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ МЕР ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ГОСУДАРСТВА

Институт повышения квалификации и переподготовки экономических кадров Белорусского государственного экономического университета, ул. Менделеева, 36, 220037, Минск, Беларусь, IPK@bseu.by

В настоящее время в Республике Беларусь правовое регулирование налоговых отношений развивается в направлении создания наиболее побудительных условий для плательщиков налогов, сборов (пошлин). Это необходимо для их активного участия в финансировании государственных расходов. Вышеизложенный тезис находит подтверждение в тексте программ устойчивого развития белорусского государства. Так, Национальная стратегия устойчивого развития Республики Беларусь до 2030 года [1] предопределила одним из приоритетных направлений государственной политики Республики Беларусь в области налогообложения до 2030 г. повышение эффективности налоговой системы посредством улучшения ее качественных характеристик, в том числе путем совершенствования налогового администрирования и системы взаимоотношений налоговых органов с плательщиками. Национальной стратегией устойчивого развития Республики Беларусь до 2035 года [2] установлена направленность бюджетно-финансовой и налоговой политики на обеспечение долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной и налоговой систем, повышение качества и эффективности управления государственными финансами.

Из вышеизложенного следует, что развитие налогового администрирования в настоящее время – одно из приоритетных направлений государственной налоговой политики, направленной на достижение высокого уровня эффективности государственно-управленческих решений в области аккумулирования бюджетных ресурсов.

В области науки исследованию отдельных аспектов налогового администрирования посвящены как труды в целом, так и их отдельные части, таких правоведов и экономистов, как Д. А. Артеменко [3], М. В. Аракелова [4], А. М. Гоголев [5–7], А. В. Демин [8], П. Г. Демченко [9], Т. А. Ефремова [10], А. В. Пономарев [11], Б. К. Рамазанова [12], А. А. Саттарова [13; 14], М. А. Солярик [15], А. В. Угрюмова [16], М. А. Федоровская [17], Н. А. Филлипова и Т. А. Ефремова [18], И. В. Фонова [19], А. П. Хомяков [20], Е. С. Юшков [20] и др.

Так, Е. С. Юшков налоговое администрирование дефинирует как один из важнейших инструментов налоговой политики государства, являющийся системной деятельностью уполномоченных государственных органов, направленной на обеспечение поступления налоговых платежей, укрепление налоговой дисциплины и упорядочение налоговых отношений путем планирования, организации, контроля и применения мер ответственности, основанных на совершенной системе нормативно-правового регулирования

[21, с. 7]. Т. А. Ефремова утверждает, что рассматриваемая категория – основной элемент управления налоговой системой, способствующий устойчивому функционированию экономики страны [10]. Д. А. Артеменко под налоговым администрированием предлагает понимать комплекс особых организационно-правовых отношений, процедурно обеспечивающих реализацию взаимоотношений государства и экономических агентов по поводу исчисления и уплаты налогов в рамках сложившейся системы налоговых отношений между государством (муниципальными образованиями), представленными специально уполномоченными органами-администраторами, и обязанными лицами [3, с. 10–11]. Представляет интерес позиция А. М. Гоголева, который полагает, что налоговое администрирование представляет собой законодательно закрепленную совокупность мер и мероприятий, проводимых государственными администрациями в пределах своей компетенции, которые направлены на получение полной и достоверной информации о текущих и потенциально возможных объемах налоговых поступлений, планирование и прогнозирование налоговых поступлений, налоговое регулирование и налоговый контроль с целью оптимизации налоговых поступлений в бюджетную систему при минимизации затрат [5, с. 15].

Проведенный сравнительный анализ взглядов вышеперечисленных ученых и исследователей в сфере экономики и юриспруденции позволил установить, что налоговое администрирование – комплексное многоплановое явление, представляющее собой важнейший элемент налоговой политики современного государства [22, с. 80]. В научных публикациях оно рассматривается: во-первых, как совокупность активных действий (процессуально регламентированную деятельность) государственных органов управления в сфере налогообложения [6; 9; 15; 21]; во-вторых, как государственное управление (либо его функция или форма) в сфере налогообложения [10; 16; 17]; в-третьих, как определенная совокупность организационно-правовых (организационно-экономических или управленческих) отношений в области налогообложения [3; 12; 19]. Тем не менее, несмотря на разрозненность взглядов авторов на определение рассматриваемой категории, ее сущность всеми видится в осуществлении государственного управления в налоговой сфере, основным направлением которой является создание ее эффективной модели в контексте развития партнерских отношений между государством и плательщиком налогов, сборов (пошлин).

Логично утверждение, что налоговое администрирование представляет собой исключительно самостоятельную сферу деятельности государства, в которой остальные субъекты подчинены его воле, что предопределяет высокую степень ответственности за эффективность его проведения Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Текстуальный анализ применения термина налогового администрирования в национальном законодательстве также указывает на то, что оно употребляется в контексте приоритетного направления

государственного управления сферой налогообложения как качественная характеристика налоговой политики государства, и как следствие – его бюджетно-налоговой безопасности.

В свою очередь бюджетно-налоговая безопасность представляет собой, наряду с денежно-валютной и инвестиционной безопасностью, безопасностью кредитно-банковской системы и фондового рынка, относительно самостоятельный элемент финансовой безопасности, которая входит в структуру экономической безопасности государства. Она находится в прямой зависимости от уровня администрирования налогообложением. Чем выше уровень управления, его эффективность, тем стабильнее доходы государства от налоговых поступлений.

Согласно п. 4 Концепции национальной безопасности Республики Беларусь экономическая безопасность представляет собой состояние экономики, при котором гарантированно обеспечивается защищенность национальных интересов Республики Беларусь от внутренних и внешних угроз. В соответствии с п. 10 рассматриваемого нормативного правового акта одним из национальных интересов белорусского государства в сфере экономики является сохранение устойчивости национальной финансовой и денежно-кредитной системы.

Таким образом, налоговое администрирование представляет собой систему организационно-управленческих мер в сфере налогообложения, направленных на обеспечение бюджетно-налоговой безопасности, и как следствие – экономической безопасности государства.

Список использованных источников

1. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь до 2030 года [Электронный ресурс] / Министерство экономики Республики Беларусь, ГНУ НИЭИ. – Минск, 2015 // Сайт Министерства экономики Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.economy.gov.by/uploads/files/NSUR2030/Natsionalnaja-strategija-ustojchivogo-sotsialno-ekonomicheskogo-razvitija-Respubliki-Belarus-na-period-do-2030-goda.pdf>. – Дата доступа: 10.11.2019.

2. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь до 2035 года [Электронный ресурс] / Министерство экономики Республики Беларусь, ГНУ НИЭИ. – Минск, 2018 // Сайт Министерства экономики Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.economy.gov.by/uploads/files/ObsugdaemNPA/Kontseptsija-na-sajt.pdf>. – Дата доступа: 10.11.2019.

3. Артеменко, Д. А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации : автореф. ... дис. д-ра экон. наук: 08.00.10 / Д. А. Артеменко ; ФГАОУ ВПО «Южный федеральный университет». – Ростов-на Дону, 2010. – 55 с.

4. Аракелова, М. В. Налоговый мониторинг как форма налогового администрирования / М. В. Аракелова // Финансовое право. – 2015. – № 8. – С. 38–41.

5. Гоголев, А. М. Проблемы административно-правового регулирования юрисдикционной деятельности налоговых органов / А. М. Гоголев // Административная юстиция и административная юрисдикция: вопросы теории и практики: материалы VII Междунар. науч.-практ. конф., посвященной памяти Юрия Марковича Козлова, Москва, 19 февраля 2014 г. / Ун-т имени О. Е. Кутафина (МГЮА) ; редкол.: Э. П. Андрухина (отв. ред.) [и др.]. – М. : Изд. центр Ун-та им. О.Е. Кутафина (МГЮА), 2014. – С. 11–18.
6. Гоголев, А. М. Проблемы правового регулирования государственного администрирования в области налогов и сборов / А. М. Гоголев // Финансовое право. – 2016. – № 3. – С. 28–32.
7. Гоголев, А. М. Современное состояние и проблемы развития налогового администрирования / А. М. Гоголев // Публичное и частное право. – 2014. – Вып. III (XXIII). – С. 211–216.
8. Демин, А. В. Принцип определенности налогообложения : монография / А. В. Демин. – М. : Статут, 2015. – 368 с.
9. Демченко, П. Г. Правовые и организационные основы налогового администрирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / П. Г. Демченко ; Рос. акад. наук, Ин-т гос-ва и права. – М., 2009. – 36 с.
10. Ефремова, Т. А. Администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования [Электронный ресурс] / Т. А. Ефремова // ВВ: Финансовое право и управление. – 2013. – № 2. – Режим доступа: http://e-notabene.ru/flc/article_622.html. – Дата доступа: 09.11.2019.
11. Пономарев, А. В. Правовые стимулы в налоговом праве Российской Федерации (финансово-правовой аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / А. В. Пономарев ; ФГОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации». – М., 2012. – 24 с.
12. Рамазанова, Б. К. Основные подходы к определению понятия «налоговое администрирование» [Электронный ресурс] / Б. К. Рамазанова // Теория и практика общественного развития. – 2014. – № 1. – Режим доступа: http://teoria-practica.ru/rus/files/arhiv_zhurnala/2014/1/ekonomika/ramazanova.pdf. – Дата доступа: 09.11.2019.
13. Саттарова, А. А. Информационно-правовые аспекты налогового администрирования / А. А. Саттарова // Финансовое право. – 2014. – № 10. – С. 26–29.
14. Саттарова, А. А. Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования / А. А. Саттарова // Финансовое право. – 2014. – № 10. – С. 22–25.
15. Солярик, М. А. Налоговое администрирование в современных условиях: характеристика основных элементов [Электронный ресурс] / М. А. Солярик // Управление экономическими системами : электронный научный журнал. – Режим доступа : <http://uecs.ru/logistika/item/2184-2013-06-08->. – Дата доступа : 09.11.2019.

16. Угрюмова, А. В. К вопросу о содержании понятий «налоговое администрирование» и «администрирование налога» / А. В. Угрюмова // Вестник Финансовой академии. – 2008. – № 4. – С. 150–154.

17. Федоровская, М. А. Налоговое администрирование как форма управления / М. А. Федоровская // Вестн. Саратов. гос. соц.-экон. ун-та. – 2011. – № 2. – С. 176–178.

18. Филлипова, Н. А. Результативность налогового администрирования: понятие и оценка / Н. А. Филлипова, Т. А. Ефремова // Налоги (РФ). – 2014. – № 3. – С. 21–24.

19. Фонова, И. В. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / И. В. Фонова ; ГОУ ВПО «Российская академия правосудия». – М., 2008. – 24 с.

20. Хомяков, А. П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования / А. П. Хомяков // Финансовое право. – 2011. – № 4. – С. 34–38.

21. Юшков, Е. С. Налоговое администрирование как инструмент реализации финансовой политики государства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Е. С. Юшков ; ГОУ ВПО «Тюменский государственный университет». – Тюмень, 2009. – 22 с.

22. Григорьева, Е. Н. Налоговое администрирование в законодательстве и юридической науке / Е. Н. Григорьева // Вестник Академии МВД Респ. Беларусь. – 2016. – № 2. – С. 77–80.

23. Об утверждении Концепции национальной безопасности Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Указ Президента Республики Беларусь, 9 нояб. 2010 г., № 575 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

Григорьев А. В.

СТРУКТУРА НАЛОГОВО-ПРАВОВОЙ НОРМЫ

Академия Министерства внутренних дел Республики Беларусь,
ул. Машерова, 6, 220005, Минск, Беларусь, grigor-alex@yandex.ru

В учении о правовой норме одним из дискуссионных является вопрос о ее структуре. До настоящего времени теоретическая и отраслевые юридические науки не выработали единого подхода к пониманию структурных элементов правовой нормы. Полагаем, что решение вопроса о структурных элементах правовой нормы имеет не только теоретическое значение, но и практическое, заключающееся в эффективности применения налогового законодательства путем отыскания структурных элементов правовой нормы и уяснения на этой основе ее смысла, вложенного законодателем. В теоретической юридической науке наиболее распространенным является подход, согласно которому структура любой нормы представлена тремя элементами: гипотезой, диспозицией и санкцией.

Гипотеза представляет собой часть правовой нормы, содержащую указание на конкретные жизненные обстоятельства, условия, при которых данная норма вступает в действие, реализуется. Диспозиция – составная часть нормы права, в которой содержится собственно само правило поведения, указание на права и обязанности сторон – участников правоотношений, возникающих и реализующихся на базе соответствующей нормы. Санкция представляет собой такую часть правовой нормы, в которой определяются последствия ее нарушения или неисполнения, предусматриваются меры государственного воздействия в отношении ее нарушителей.

При этом все элементы правовой нормы взаимосвязаны и могут быть выражены формулой: «Если... (гипотеза), то... (диспозиция), иначе... (санкция)». Такая трехэлементная структура нормы права была предложена в советском правоведении и параллельно развивалась наряду с дореволюционными представлениями о двухэлементной структуре нормы права.

В рамках учения о норме права существует и иные подходы к структуре правовой нормы, согласно которым она может состоять как из трех, так и из двух элементов. Более того, в качестве четвертого элемента, предлагают, помимо гипотезы, диспозиции и санкции, выделить элемент, содержащий «указание на условия действия санкции» или «указание на субъект» и т. п.

В науке налогового права также отсутствует единство мнений по поводу структурных элементов налогово-правовой нормы. В основном речь идет не столько о количестве элементов ее структуры, сколько о понимании содержания того или иного элемента.

В настоящее время в теории налогового права господствует трехэлементная структура нормы права. Несомненно, она имеет определенные достоинства, которые заключаются в том, что не всегда в словесной формулировке отдельной статьи можно обнаружить все три известных нам элемента соответствующей правовой нормы, не говоря о том, что и тогда, когда норма права и статья нормативного правового акта совпадают, структурные элементы нормы зачастую не лежат на поверхности, требуется вычленить их путем мыслительного процесса [1, с. 323]. Отмечается, что законодатель предпочитает, учитывая правила нормотворческой техники, для удобства изложения и применения правовых норм сформулировать их в одной статье или, наоборот, элементы одной и той же нормы в разных статьях закона.

Однако, несмотря на это, трехэлементный подход к структуре правовой нормы в последнее время подвергается критике. Обращается внимание, что отдельные структурные части целого (нормы) могут создаваться, изменяться и отменяться в разное время; они могут создаваться, изменяться и отменяться разными органами, причем вполне допускается, что органу, формулирующему одну структурную часть, не было известно об изменениях (и даже самом существовании) других частей; юридическая сила различных частей единой нормы может быть различна, так как они могут содержаться в разных нормативных правовых актах; одна норма может иметь разнородные

санкции, относящиеся к разным отраслям права; одна и та же санкция может быть составной частью неопределенного множества других норм [2, с. 51–52].

Действительно, в налоговом праве законодатель, определяя то или иное правило поведения, обуславливает его применение наличием условий, которые либо закреплены в тексте нормативного правового акта, либо их следует логически домысливать. В связи с этим возникает проблема правовой определенности, связанная с конкретизацией запретов и обязанностей участников налоговых правоотношений. Необходимо ли законодателю нормативно установить такие запреты и обвязывания либо следует продолжить существующую практику их отыскания логическим путем? Не нарушается ли при этом признак формальной определенности права? Дело в том, что в охранительные нормы скрыто включены регулятивные нормы, но их отыскание в силу приемов нормотворческой техники возможно логическим путем, поскольку законодатель не закрепляет их в силу очевидности и (или) избыточности, что особенно характерно для норм уголовного права. По мнению российского исследователя А. В. Демина, при решении этой проблемы применительно к налоговому праву целесообразно предварительно устанавливающие соответствующие обязанности и запреты, а уже затем формулировать связанные с ними составы правонарушений [3].

Определенный научный интерес представляет концепция многообразной структуры, идея которой состоит в отрицании жесткой структуры налоговых норм, которые могут состоять из различных по качественному и количественному составу элементов. Присутствующие в праве структуры, образованные по формуле «если – то, если нет – тогда это», представляют собой не так называемые логические нормы, но особую разновидность элементарных юридических конструкций, а именно нормативно-логические конструкции. Минимальной по составу нормативно-логической конструкцией выступает комбинация одной регулятивной и одной охранительной нормы права [3].

Полагаем, что проблемы с отысканием элементов правовой нормы связаны с тем, что налоговое законодательство содержит как регулятивные, так и охранительные нормы с различной логической структурой. В связи с этим целесообразно использовать двухэлементный подход к структуре налогово-правовой нормы. При этом содержание ее элементов будет зависеть от ее регулятивного или охранительного характера. Нами разделяется точка зрения, согласно которой регулятивная налогово-правовая норма состоит из гипотезы и диспозиции, а охранительная – из гипотезы и санкции. При этом они имеют одинаковую логическую формулу «если – то». Например, логическая формула («если – то») двухэлементной структуры налогово-правовой нормы может быть представлена следующим образом: «В случае расхождения акта налогового законодательства с Конституцией Республики Беларусь (гипотеза), действует Конституция Республики Беларусь (диспозиция)». В свою очередь охранительная налогово-правовая нормы может быть прописана формулой: «В случае неисполнения в установленные

сроки налогового обязательства, неуплаты пеней (гипотеза), производится арест имущества (санкция)».

В целом анализ научных публикаций, посвященных проблемам структурирования норм права в различных отраслях права, позволяет сделать вывод о наличии различных подходов, в частности:

1. Предлагается рассматривать санкцию и диспозицию нормы как правовое явление, видоизменяемое в зависимости от конкретных условий и целей правового регулирования. Норма права в единстве ее структурных элементов как основной инструмент правового воздействия на общественные отношения должна приводиться в функциональную зависимость от типа социального поведения субъектов права, в том числе от детерминизма правомерного и противоправного.

2. Высказывается мнение, что санкция нормы права – это специальная диспозиция, определяющая состав неблагоприятных для субъекта правовых последствий.

3. Выдвигается концепция многообразной структуры, которая заключается в отсутствии жесткой абсолютизации количественного и качественного состава правовых норм, что значительно расширяет возможности правового регулирования по сравнению с другими теориями. В связи с этим указывается, что право на существование имеют все подходы к строению юридической нормы, и их нужно рассматривать как «набор» моделей, своего рода инструментов для анализа текста нормативного правового акта, каждый из которых призван решать свои, только ему присущие задачи этого анализа.

4. Утверждается, что, будучи неразрывно связанными между собой, нормы права в определенных аспектах выступают как диспозиции, имеющие свои гипотезы и санкции, в других – как элементы гипотез или санкций других норм; санкция одной нормы становится диспозицией при нарушении охраняемой нормы и применении мер принуждения к правонарушителю; гипотезы также в определенном аспекте становятся диспозициями, указывающими, каким именно обстоятельствам следует придавать юридическое значение. Применительно к нормам налогового права представленная точка зрения может выглядеть следующим образом: соблюдение налогового законодательства для налогоплательщиков является обязанностью (диспозиция), а арест имущества за невыполнение обязанности – санкцией; с точки же зрения налоговых органов, та же самая норма выступает в другом аспекте, а именно гипотезой становится описание налогового правонарушения, а диспозицией – обязанность применить способ обеспечения исполнения обязательства в установленных законом пределах и соответствующей процессуальной форме, санкцией же будет выступать отмена незаконного и необоснованного решения налогового органа, а также меры персональной ответственности должностных лиц, виновных в бездействии или в неправильном применении закона.

5. Высказывается мнение, что диспозиция с полным основанием может быть отождествлена с самим содержанием нормы; в процессуальном законодательстве гипотезы и санкции – это те же диспозиции.

7. Предпринимается попытка пересмотреть существующую логическую формулу, в связи с чем утверждается: «иначе» – это не просто логическая операция, а по сути, новая гипотеза, с содержательной точки зрения отрицающая предыдущую. «Иначе» следует передать как если «условия (все или некоторые), описанные в такой-то норме, не имеют место быть», то «наступают последствия такие-то» – новая диспозиция, обыкновенно именуемая санкцией».

8. Наряду с гипотезой и диспозицией предлагается рассматривать санкцию в качестве совершенно самостоятельного элемента нормы права особого рода. Специфика последней обусловлена спецификой охранительной нормы в целом: во-первых, она всегда вторична, производна от регулятивной нормы и в функциональном плане обеспечивает ее правомерное осуществление; во-вторых, гипотезой здесь всегда выступает некоторое нормонарушение, т. е. акт неправомерного поведения, поэтому такая гипотеза именуется не иначе как «гипотеза-нормонарушение» [4, с. 195–197].

Существуют и другие точки зрения на количество и характер выделяемых структурных элементов нормы права, которые не получили сколько-нибудь широкого признания в юридической литературе.

Список использованных источников

1. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – М. : Юристъ, 1997. – 672 с.

2. Черданцев, А. Ф. Толкование права и договора : учеб. пособие / А. Ф. Черданцев. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 381 с.

3. Демин, А. В. Принцип определенности налогообложения : монография / А. В. Демин // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «КонсультантПлюс». – М., 2019.

4. Григорьев, А. В. Проблема элементного состава правовой нормы в теоретической юридической науке и отраслях белорусского права : в 4 ч. Ч. 2 / А. В. Григорьев // Вестник Академии МВД Республики Беларусь. – 2019. – № 1. – С. 193–197.

Демин А. В.

К ВОПРОСУ О КОДИФИКАЦИИ ДОКТРИНЫ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

Сибирский федеральный университет,
пр. Свободный, 79, 660041, г. Красноярск, Россия, Demin2002@mail.ru

С 19 августа 2017 г. вступила в силу ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

Судя по наименованию, авторы новеллы ориентировались на ст. 10 Гражданского кодекса Российской Федерации «Пределы осуществления

гражданских прав», содержащей запрет на злоупотребление правом в самых различных контекстах и проявлениях. Такое «копирование» сыграло весьма злую шутку. Как следует из названия ст. 54.1 НК РФ, исчисление налога отнесено к правам налогоплательщика, хотя в данном случае речь идет не о правомочии, но о *публично-правовой обязанности*, обеспеченной санкциями. Вполне очевидно, что из общего правила о том, что налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, вовсе не вытекает вывод о добровольности уплаты налогов и субъективном праве налогоплательщика на указанные действия. В этом – отличие налогово-правового и гражданско-правового режимов, которые российский законодатель не учел. Если он имел в виду права налогоплательщика на налоговую оптимизацию в части уменьшения налоговых обязательств при наличии релевантных оснований, то название ст. 54.1 следовало бы должным образом скорректировать.

Значимость правовых инноваций, имплементированных в налоговое законодательство с введением ст. 54.1 НК РФ, трудно переоценить. Наконец-то установлен нормативный запрет на уменьшение налоговых обязательств путем так называемого *агрессивного налогового планирования*. Напомним, что начиналось все с доктрины недобросовестного налогоплательщика, введенной в ткань налогового права Конституционным Судом РФ более двадцати лет назад. Налицо последовательная эволюция терминологии и правовых доктрин, а именно: *недобросовестный налогоплательщик – необоснованная налоговая выгода – пределы осуществления субъективных прав*. Эти концепты до сих пор мирно уживаются и применяются судами и фискальными органами параллельно (или даже одновременно). При этом в ст. 54.1 НК РФ отсутствуют какие-либо упоминания о недобросовестном поведении, о злоупотреблении правом или о необоснованной налоговой выгоде, хотя по смыслу законодательных новелл речь идет как раз об этом.

Положения, закрепленные в ст. 54.1 НК РФ, нередко рассматривают в качестве российского аналога так называемой *общей антиуклонительной нормы* (GAAR, *general anti-voidance rule*). С этим можно (и нужно) поспорить. Представляется, нормы ст. 54.1 сформулированы в целом не в виде общих принципов, но как специальные нормы весьма конкретного содержания.

Цель указанных инноваций – противодействие *налоговой схематехнике*, т. е. созданию искусственных конструкций для уклонения от уплаты налогов. Примеры такой схематехники многочисленны и разнообразны. Прежде всего речь идет об искажении в учете сведений о фактах хозяйственной жизни (объектах налогообложения, расходах). Речь идет об операциях, которых в реальности не было, они только отражены исключительно «на бумаге» (так называемый *формальный документооборот*).

К другим примерам агрессивной минимизации можно отнести, например, номинальное дробление бизнеса с целью неправомерного применения специальных режимов налогообложения; искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок,

налоговых льгот, освобождения от налогообложения; неправомерное применение норм международных соглашений и проч.

Методологическая (правовая) ошибка *per se*, при отсутствии умысла у налогоплательщика, сама по себе не может признаваться неправомерной оптимизацией в целях применения ст. 54.1 НК РФ. Тем самым термин «искажение» сведений о фактах всегда следует понимать как *умышленные действия* недобросовестного характера.

В ч. 2 ст. 54.1 установлены два императивных условия, при одновременном соблюдении которых налогоплательщик вправе уменьшить свои налоговые обязательства, а именно:

1) наличие *деловой цели*, т. е. основной целью транзакции должна быть разумная деловая цель, а не налоговая выгода в виде уменьшения налоговых обязательств (например, экономически необоснованное присоединение компании с накопленным убытком без актива). В этом контексте российский законодатель следует общемировым трендам, где тест деловой цели (*business purpose doctrine*) сегодня общепризнан в качестве основы правовой регуляции трансграничных налоговых отношений;

2) обязательство должно быть исполнено *контрагентом первого звена*, или лицом, которому обязательство передано договором/законом (например, субподрядчиком, в порядке цессии или правопреемства). Недобросовестность контрагентов второго и последующего звеньев в качестве самостоятельных критериев оценки действий налогоплательщика учитываться не должна, и негативные последствия за их неправомерные действия для налогоплательщика законом не предусмотрены.

При нарушении любого из двух условий, названных в ч. 2 ст. 54.1 НК РФ, для налогоплательщика наступают *негативные последствия*, не связанные с применением мер ответственности (например, отказ в вычете и возмещении НДС из бюджета, непризнание расходов по налогу на прибыль, отказ в применении налоговых льгот и/или пониженных налоговых ставок).

Закон сохранил общее понимание того, что любая транзакция, совершенная налогоплательщиком, должна быть *реальной*. Однако этот тезис не возведен в абсолют. Более того, в уменьшении налоговых обязательств будет отказано, если сделка реально исполнена, но у нее нет разумной деловой цели или в ней не участвовал заявленный контрагент. Иными словами, «реальность» не имеет никакого значения при отсутствии деловой цели или при наличии «подставных лиц» – контрагентов первого звена. В этом контексте налицо изменение общего тренда в налогово-правовом регулировании. Ведь ранее суды прежде всего акцентировали внимание на том, чтобы операции были *реально выполнены* вне зависимости от того, есть у ли контрагентов налогоплательщика необходимые для этого материально-технические, финансовые и трудовые ресурсы для этого или нет. Тем самым ранее именно реальность совершения сделки имела решающее значение. Теперь же акценты в оценке добросовестности налогоплательщика смещаются с реальности сделок на реальность их исполнения конкретными контрагентами при наличии у сделки деловой цели. Смещаются ориентиры и

при проведении выездных налоговых проверок – в сторону исследования обстоятельств, условий и наличия реальных возможностей у контрагента по исполнению конкретного договора.

В любом случае закон исключает формальный подход в оценке налоговозначимого поведения. В частности, для признания неправомерности налогового планирования *самостоятельным основанием* не являются следующие факты и обстоятельства:

- первичные учетные документы подписало неустановленное или неуполномоченное лицо (здесь налицо проявление доктрины *«приоритет существа над формой»*),

- контрагент нарушил налоговое законодательство (например, не уплатил в НДС или налог на прибыль организаций);

- у налогоплательщика была возможность получить точно такой же экономический результат при совершении иных правомерных сделок и операций. Как мы видим, закон не ограничивает само право налогоплательщика на налоговое планирование. Последний вправе организовывать свой бизнес с минимальными налоговыми последствиями. Главное – отсутствие в его действиях какой-либо *искусственности*, лишенной всякого хозяйственного смысла.

Факты взаимозависимости, аффилированности и подконтрольности налогообязанных лиц также не являются основанием для признания в действиях налогоплательщика умышленного налогового планирования.

Рассматривая названные обстоятельства в качестве специальных гарантий для налогоплательщиков, обратим внимание на смысловое уточнение законодателя о том, что каждое из них нельзя применять именно в качестве *самостоятельного основания* оценки действий с точки зрения налогово-правовых последствий, но *в совокупности*, т. е. наряду с другими фактами, и будучи элементами сложного юридического состава, они вполне законно могут рассматриваться доказательствами, подтверждающими получение необоснованной налоговой выгоды. В этом контексте заметим, что в практике налогового администрирования фактически не встречаются ситуации, когда налоговики констатируют наличие налоговых правонарушений или недобросовестного поведения на основании одного-единственного доказательства (например, документы подписаны неустановленным лицом). За основу таких претензий всегда принимается *совокупность фактических обстоятельств*, свидетельствующих о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Важно заметить, что законодатель сохранил важнейшую презумпцию *добросовестности налогоплательщика*. В этом контексте бремя доказывания получения необоснованной налоговой выгоды возложено на налоговые органы (п. 5 ст. 82 НК РФ). Полагаем это означает, что если, к примеру, налоговый орган решит доказать, что транзакция исполнена не тем контрагентом, который указан в законе или договоре, ему нужно будет доказать ее исполнение другим лицом либо самим налогоплательщиком. При вменении формального документооборота налоговики должны будут

доказать, что приобретение товаров, работ, услуг со стороны налогоплательщика не имело места в действительности. В свою очередь, налогоплательщик должен обосновать наличие в сделке самостоятельной деловой цели, отличной от цели минимизации своих налоговых обязательств.

В ст. 54.1 НК РФ прямо не предусмотрено оценочное понятие «*непроявление должной осмотрительности*». Вместе с тем по смыслу закона, проявление должной осмотрительности обязательно для соблюдения условия по «исполнимости сделки контрагентом». В связи с этим все процедуры по проверке контрагента первого звена, в том числе иностранного, – его регистрация, деловая репутация, соблюдения законодательства, способность выполнить обязательства в рамках конкретной транзакции – сохраняются, а также сохраняется и необходимость наличия у налогоплательщика документов, подтверждающих его осмотрительность при выборе контрагента. Практика налоговых проверок показывает, что должная осмотрительность в любом случае будет оцениваться налоговиками, однако ее отсутствие при соблюдении ряда других условий уже не будет *самостоятельным поводом* для квалификации налоговой выгоды в качестве необоснованной.

Ожесточенные дискуссии вызывает проблема так называемой «налоговой реконструкции», т. е. применении расчетного метода для определения фактических налоговых обязательств в случае установления фактов извлечения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Применительно к таким ситуациям Федеральная налоговая служба (ФНС) России придерживается позиции о полной «деквалификации», т. е. речь идет о безоговорочном отказе в предоставлении налоговых льгот и вычетов на основании буквального прочтения ст. 54.1 НК РФ. Представляется, что этот вывод лишен оснований. Конечная цель налогового контроля – установить *подлинный объем* налоговых обязательств проверяемых лиц перед бюджетной системой. Поэтому даже в случае неправомерного и/или недобросовестного поведения последних властный субъект обязан восстановить (реконструировать) его налоговые обязательства исходя из фактических данных, в том числе и посредством определения доходов и расходов расчетным методом.

Важный вопрос – о соотношении ст. 54.1 НК РФ и ее «предтечи» – Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53). Официальная позиция ФНС России состоит в том, что ст. 54.1 НК РФ *не является кодификацией* правовых позиций, сформулированных в Постановлении № 53, представляя собой некий *новый подход* к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими субъективными правами в сфере налогов и сборов. Полагаем, с такой позицией нельзя согласиться. Статья 54.1 НК РФ является логическим продолжением доктрин и тенденций, заложенных в Постановлении № 53, причем ряд законодательных новелл почти дословно повторяют судебные правовые позиции. Российские суды

также считают, что применительно к ст. 54.1 речь идет о легализации уже выработанных судебной практикой правовых позиций. В любом случае Постановление № 53 до сих пор не отменено и продолжает действовать. Практика свидетельствует, что даже в тех случаях, когда суды руководствуются нормами ст. 54.1 НК РФ, они также обращаются к Постановлению № 53 и другим судебным актам, изданным ранее. И это правильно – преемственность должна сохраняться, содействуя укреплению стабильности и предсказуемости правового регулирования налоговых отношений.

Полагаем, ст. 54.1 НК РФ выступает неким *сокращенным вариантом* Постановления № 53 и устоявшихся судебных правовых позиций. Сравнительный анализ положений первого и второго этот тезис подтверждает. Как и в Законе, в Постановлении № 53 о наличии необоснованной налоговой выгоды свидетельствует искажение действительного смысла отраженной операции, а также – учет операций, не имеющих деловой цели, или так называемых нереальных операций, которые существуют только на бумаге. Во главу угла и там, и здесь поставлена деловая цель сделки. И в более общем контексте в качестве основы принимается доктрина приоритета существа над формой, выступающая общепризнанным *est in caput anguli* всей современной архитектуры налоговых отношений и на международном, и национальном уровнях.

Текущая практика показывает, что в большинстве случаев российские суды применяют ст. 54.1 НК РФ, мягко говоря, без особого энтузиазма. Причины такого положения связаны, на наш взгляд, с новизной правового регулирования в данном вопросе. Требуется некоторый *адаптационный период*, чтобы правоприменитель смог концептуализировать (переосмыслить) и апробировать внесенные законодателем инновации.

Демьянченко А. С.

СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ НОРМАТИВНОГО ЗАКРЕПЛЕНИЯ ПРИНЦИПОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В НАЛОГОВЫХ КОДЕКСАХ УКРАИНЫ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Национальный университет «Киево-Могилянская академия»,
ул. Григория Сковороды, 2, 04070, г. Киев, Украина,
anastasia2309999@gmail.com

Принципы налогообложения очень важны в современном мире, поскольку отображают особенности налоговой политики государства. И в первую очередь они служат фундаментом для формирования целостной нормативно-правовой базы налогообложения. Исследованием принципов налогообложения занимаются специалисты разных сфер общественной жизни. Сравнение принципов налогообложения Республики Беларусь и Украины представляется актуальным в контексте выявления особенностей налогообложения в этих странах.

Для начала следует отметить, что в современной финансовой науке (в том числе налогового права) выделены категории, существование которых никто не отрицает, но вместе с тем в научных кругах не сложилось их однозначного понимания и, соответственно, однообразной классификации. Этими категориями являются такие понятия, как «принципы налогообложения», «принципы налогового права», «принципы налогового законодательства».

Украинские исследователи отмечают важность разграничения указанных категорий, называя их смежными, но не тождественными, определяя их соотношения содержательной спецификой каждого из них [1, с. 39]. И. А. Майбуров и А. М. Соколовская отмечают: «В настоящее время без отражения принципов налогообложения не встречается ни один сколько-нибудь серьезный труд по налогам. Другой вопрос, что интерпретация их совокупности различна у разных авторов» [2, с. 197]. Этими авторами представлены три направления поиска нового контекста принципов налогообложения, при этом их предпочтения отданы третьему направлению, в котором выделяют принципы: экономические, юридические и организационные [2, с. 197–205]. Насчет соотношения принципов налогового права и налогового законодательства Д. А. Смирнов делает вывод, что принципы налогового права показывают нам внутреннюю суть явления, а принципы налогового законодательства – внешнюю [3, с. 97].

Существует много подходов к пониманию принципов и их соотношению, которые отличаются, однако, безусловно, между ними имеется тесная взаимосвязь. Она объясняется тем, что в их основе лежат универсальные, императивные и стабильные руководящие идеи, которые устанавливают вектор функционирования правовой «налоговой системы».

По мнению Р. З. Лившица, поскольку право не сводится к идеям, а охватывает нормы и социальные правоотношения, так и его принципы выходят за пределы идей и обретают нормативное и правоприменительное содержание [4, с. 195]. При этом очень важной характеристикой принципов налогового законодательства и принципов налогообложения является их обязательная формальная нормативная определенность.

Переходя непосредственно к сравнению принципов налогового законодательства Республики Беларусь и Украины проанализируем соответствующие положения налоговых кодексов обеих стран.

Первым отличием нормативного закрепления принципов является то, что в ст. 2 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК Беларуси) закрепляются основные принципы налогообложения, а в ст. 4 Налогового кодекса Украины (далее – НК Украины) основные принципы налогового законодательства. Спектр принципов, которые установлены в НК Украины, шире (их 11), чем в НК Беларуси (где принципов 8).

Кроме того, рассмотрим более подробно положения законодательства, чтобы установить наличие подобных формально закрепленных принципов. В НК Украины закреплена ряд специальных принципов налогового законодательства, а именно: всеобщность налогообложения, равенство налогообложения, неотвратимость наступления определенной законом

ответственности в случае нарушения налогового законодательства, презумпция правомерности решений плательщика налогов, фискальная достаточность, социальная справедливость, экономичность налогообложения, нейтральность налогообложения, стабильность, равномерность и удобство уплаты, единый подход к установлению налогов и сборов. В Республике Беларусь налогообложение основывается на принципах: законности налогообложения, обязательности налогообложения, равенства налогообложения, презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин), справедливости налогообложения, стабильности налогового законодательства, гласности налогового законодательства и экономической обоснованности налогообложения.

Одинаковое значение, несмотря на различия в наименовании, имеет принцип *«всеобщности»* или *«обязательности»* налогообложения в обеих странах, который обозначает, что лицо обязано уплачивать налоги и сборы, плательщиком которых оно является. Это относится также и к *принципу «экономичности налогообложения»* или *«экономической обоснованности налогообложения»*.

Принцип равенства предусматривает недопущение любых проявлений налоговой дискриминации. При этом перечень возможных критериев для дискриминации в Республике Беларусь – открыт, а в Украине – закрыт. Так, в НК Беларуси четко указывается на необходимость обеспечения одинакового подхода ко всем налогоплательщикам независимо от социальной, расовой, национальной, религиозной принадлежности, формы собственности юридического лица, гражданства физического лица, места происхождения капитала.

Принцип стабильности налогового законодательства более обширно закреплен в Украине. Согласно НК Украины изменения в любые элементы налогов и сборов не могут вноситься позднее, чем за шесть месяцев до начала нового бюджетного периода, в котором будут действовать новые правила и ставки. Налоги и сборы, их ставки, а также налоговые льготы не могут изменяться в течение бюджетного года. В то же время в НК Беларуси идет речь только о стабильности законодательства на очередной финансовый год.

Принцип презумпции правомерности решений плательщика и презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов по-разному рассматривается в Украине и Республике Беларусь. В НК Украины установлено, что презумпция правомерности решений плательщика применяется, если нормы допускают неоднозначную трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирующих органов, вследствие чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа. До тех пор пока налоговый орган не докажет неправомомерности действий налогоплательщика принцип правомерности решений налогоплательщика остается превалирующим. В НК Беларуси закреплено, что плательщик налогов, сборов (пошлин) признается добросовестным, пока иное не будет доказано на основании документально подтвержденных сведений.

Принцип социальной справедливости и справедливости налогообложения имеет отличия. Под социальной справедливостью в Украине имеется в виду установление налогов и сборов в соответствии с платежеспособностью налогоплательщиков. В НК Беларуси установлен с теоретической точки зрения скорее принцип налога. Законодатель установил, что один и тот же объект налогообложения может облагаться одними и теми же налогом, сбором у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период.

В заключение отметим, что принципы налогового законодательства – это руководящие нормативно-закрепленные базовые идеи, которым свойственна универсальность, императивность и стабильность, определяющие основы функционирования налоговой системы страны.

Особенности нормативного закрепления принципов в налоговых кодексах Украины и Республики Беларусь свидетельствуют о том, что некоторые принципы имеют одинаковое значение в обеих странах (например, принцип «всеобщности» или «обязательности» налогообложения, принцип «экономичности налогообложения» или «экономической обоснованности налогообложения»). В то же время ряд принципов имеют существенные отличия (например, принцип презумпции правомерности решений плательщика и презумпции добросовестности плательщика налогов, принцип социальной справедливости и справедливости налогообложения и др.).

Список использованных источников

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашович [та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка, М. А. Марунів. – Харків : Право, 2019. – 440 с.
2. Майбуров, И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.
3. Лившиц, Р. З. Теория права : учебник / Р. З. Лившиц. – М. : БЕК, 1994. – 224 с.
4. Смирнов, Д. А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и налогового законодательства / Д. А. Смирнов // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. – 2009. – № 9. – С. 90–99.

Землянская Н. И.

О СООТНОШЕНИИ ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ПУБЛИЧНЫХ РАСХОДОВ И КОНТРОЛЕ ЗА НИМИ

Саратовская государственная юридическая академия,
ул. Вольская, 1, 410056, Саратов, Россия, zemlianskay@yandex.ru

В современном мире потребности государства и общества в осуществлении публичных расходов неуклонно растут. Это связано прежде всего с запросом на создание более высокого, по сравнению с предыдущими периодами, уровня жизни людей, удовлетворение их социальных,

экономических, духовных и иных нужд. Некоторые из них обеспечиваются индивидуумами самостоятельно, другие – государством. В связи с этим у государства возникает необходимость в финансовых ресурсах, направляемых на реализацию его задач и функций. И если в основе потребности каждого отдельного человека или организации заработать деньги и потратить их на собственные нужды лежит частный интерес, потребности государства сформировать и израсходовать финансовые ресурсы на благо общества обусловлены наличием публичного интереса. При этом в расходовании частных денег и публичных финансов на цели, связанные с созданием достойных условий жизни, труда и отдыха человека, не видится существенных противоречий, напротив, проявляется соединение частных и публичных интересов, их направление на достижение единой цели.

Потребность в осуществлении общественно значимых расходов, возникшая на самых ранних этапах формирования государственности, существует в любом современном государстве, признается им и обеспечивается правовыми нормами. Осуществление публичных расходов основано на необходимости реализации публичного интереса, в основании которого находится потребность социальной общности. Указанная потребность признается государством и обеспечивается правом, ее удовлетворение гарантирует существование и развитие соответствующей социальной общности [7, с. 3].

Говоря о разграничении частных и публичных интересов, следует отметить, что изначально частный интерес – это интерес личный, индивидуальный, отражающий потребности конкретного человека. Однако, в отраслевом правовом регулировании под частными интересами понимаются интересы не только отдельных граждан, но и иных субъектов правоотношений, включая публичные образования [6, с. 18]. Проявлением сказанного в сфере финансовой деятельности государства могут служить общественные отношения, возникающие по поводу публичного кредита. Исследовав правовую природу указанного феномена, Е. В. Покачалова отмечает его значение как одного из основных финансовых инструментов, нацеленных на решение проблем достижения баланса доходов и расходов бюджета, что не исключает наличия в правовом обеспечении публичного кредита вопросов, регулируемых гражданско-правовыми нормами, например, касающихся порядка заключения договоров публичного займа [5, с. 64]. В последнем случае применение гражданского законодательства указывает на необходимость соблюдения интересов публично-правовых образований как субъектов экономической деятельности.

При характеристике публичного интереса нередко используется понятие «общественный интерес». Понятие «общество» обычно рассматривается в широком и узком аспектах. В первом оно выступает как совокупность исторически сложившихся форм совместной деятельности людей, во втором – как исторически конкретный тип социальной системы, определенная форма общественных отношений [3, с. 144]. Наличие публичного интереса неразрывно связано прежде всего с существованием общества.

Центральное положение в обществе занимает государство, по характеру которого можно судить о характере и сущности общества. Будучи продуктом эволюции общества, государство со временем приобрело по отношению к последнему относительную самостоятельность, которая постоянно изменяется в зависимости от условий их взаимодействия. По отношению к обществу государство выступает как средство управления, ведения общих дел, а для противников господствующего класса оно служит орудием подавления и насилия [3, с. 144]. Очевидно, что в какой мере несовпадающими являются понятия общество и государство (первое шире второго), в такой же мере соотносятся интересы, носителями которых они выступают. Однако выявленная разница между интересами всего общества и государства нивелируется при рассмотрении содержательной стороны сущности государства с учетом общечеловеческого предназначения указанного феномена.

В раскрытии данного вопроса наиболее аргументированными представляются выводы М. И. Байтина, критически относившегося к догматическому подходу в исследовании материалистических взглядов на происхождение и сущность государства исключительно с классовых позиций. Ученый пишет: «...любое государство наряду с решением сугубо классовых задач выполняет и общечеловеческую миссию, без которой не может существовать ни одно общество. К выполнению общих дел относится, прежде всего, осуществление таких элементарных разнообразных коллективных потребностей общества, как организация здравоохранения, образования, социального обеспечения, средств транспорта и связи, строительство дорог, ирригационных сооружений, борьба с преступностью, с эпидемиями, охрана природных ресурсов, меры по предотвращению войны и обеспечению мира и т. п. Общечеловеческое предназначение государства в более широком смысле состоит в том, чтобы быть инструментом социального компромисса, смягчения и преодоления противоречий, поиска согласия и сотрудничества различных слоев населения и общественных сил; обеспечения общесоциальной направленности в содержании всех осуществляемых им функций» [1, с. 36].

Изложенное позволяет судить о невозможности противопоставления интересов общества и государства. В идеальном представлении интересы общества и государства должны практически совпадать, однако в реальности общественные интересы несколько шире интересов государства. Понятие «государственный интерес», по утверждению И. А. Исаева, отсылает к единственному объекту – государству, государственный интерес есть сама сущность государства, особое знание и забота о целостности государственности [2, с. 4]. Вместе с тем исследователи в своих трудах не противопоставляют интересы государства и общества, но рассматривают их в органическом единстве.

В сфере публичных финансов сложный характер публичного интереса проявляется довольно отчетливо. Центральное место в структуре финансовой системы страны занимает совокупность бюджетов публично-правовых

образований – государственных и местных. Мнение о том, что бюджет служит удовлетворению интересов государства (муниципальных образований), государственной власти (местного самоуправления) является, пожалуй, наиболее распространенным. Характеризуя его как экономическую категорию, Н. И. Химичева пишет, что это совокупность экономических (денежных отношений), возникающих в связи с образованием, распределением и использованием централизованного денежного фонда, предназначенного для осуществления общезначимых задач государства либо муниципального образования и выполнения функций соответствующих органов государственной власти или местного самоуправления [8, с. 181]. Аналогичным образом определяет понятие бюджета О. В. Болтинова, конкретизируя, что «бюджет аккумулирует финансовые ресурсы для содержания и функционирования государственного управления и местного самоуправления; судебной власти; международной деятельности; национальной обороны; правоохранительной деятельности и безопасности государства; промышленности, энергетики, строительства; сельского хозяйства и рыболовства; транспорта, связи, информатики и т. д. – т. е. всех функций государства» [9, с. 58].

Следует, однако, предположить, что в характеристике предназначения бюджета содержится указание на использование средств указанного публичного фонда не только в государственных, но и в общественных интересах. Расходы государства (муниципальных образований), связанные с содержанием органов государственной власти (органов местного самоуправления), нацелены на удовлетворение интересов непосредственно публично-правового образования, качественное обеспечение функций которого невозможно без финансовых затрат на реализацию соответствующими государственными и муниципальными органами своих полномочий. Общественный интерес проявляется в направлении финансовых ресурсов на организацию и функционирование систем жизнеобеспечения не столько самого государства, сколько всего общества. Поэтому использование средств бюджетов на национальную оборону, правоохранительную деятельность и безопасность государства, международную деятельность, промышленность, сельское хозяйство, образование, здравоохранение, иные внутренние и внешние функции государства в целом, его территориальных подразделений, муниципальных образований осуществляется не ради публично-правового образования, а в целях удовлетворения социальных и экономических интересов всего общества и отдельных его социальных групп. При этом наиболее полно общественный интерес реализуется лишь при условии, что государство в лице соответствующих органов организует выполнение названных функций, эффективно управляет публичными (бюджетными) расходами, осуществляет действенный контроль за использованием бюджетных средств.

Ввиду невозможности материального обеспечения реализации публичного интереса исключительно средствами бюджетной системы страны государства вынуждены привлекать к солидарному финансированию

общественно значимых потребностей широкий круг хозяйствующих субъектов: государственные корпорации, компании, фонды и др. Примером официального признания общественной значимости расходов может служить законодательное регулирование организации проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах. В соответствии с Жилищным кодексом РФ собственники помещений в многоквартирном доме, и ранее несшие бремя ответственности за содержание своего жилья, обязаны уплачивать ежемесячные взносы на капитальный ремонт общего имущества дома. Указанные взносы, а также иные доходы образуют фонд капитального ремонта, средства которого используются для оплаты работ и (или) услуг по капитальному ремонту общего имущества многоквартирного дома и в иных связанных с ремонтом целях. Необходимость формирования и использования фондов капитального ремонта, а также введение механизма государственного регулирования и контроля в данной области общественных отношений обусловлена крайне плачевным состоянием жилищного фонда в стране. При этом «сумма, необходимая для приведения жилого фонда в надлежащее состояние, для бюджета неподъемная» [4, с. 25]. Поэтому, возложив обязанности по ремонту общего имущества в многоквартирных домах на собственников помещений, частными интересами которых вызвана сама потребность такого ремонта, государство оставило за собой право регулировать обязанность образования фондов капитального ремонта, определять источники доходов и направления расходования средств названных фондов, осуществлять финансовый контроль, а также решать иные вопросы, что свидетельствует о публичном характере интересов, с которыми связана необходимость проведения капитального ремонта и финансирования связанных с ним расходов.

На сложный характер публичного интереса в отношениях, связанных с осуществлением публичных расходов, может указывать следующий пример. Как представляется, носителями публичных интересов одновременно могут быть и отдельные лица, и государство. В подтверждение сказанного можно привести ст. 969 Гражданского кодекса РФ, согласно которой в целях обеспечения социальных интересов граждан и интересов государства законом может быть установлено обязательное государственное страхование жизни, здоровья и имущества государственных служащих определенных категорий. Обязательное государственное страхование осуществляется за счет средств, выделяемых на эти цели из соответствующего бюджета министерствам и иным федеральным органам исполнительной власти (страхователям).

На основании изложенного следует сделать вывод об обусловленности публичных расходов наличием публичного интереса. При этом последний носит сложный характер, часто заключается в наличии потребностей, носителями которых является общество, государство, социальная группа. Именно наличие публичного интереса позволяет рассматривать расходы, производимые за счет различных финансовых ресурсов, в качестве публичных. Возможность разграничения между собой частных и публичных

интересов вовсе не означает необходимость их противопоставления и поиска критериев приоритетности по отношению друг к другу. Думается, речь может и должна идти исключительно об обеспечении их сбалансированного существования, разумного и оптимального соотношения исходя из конкретных исторических, социальных и прочих условий.

Список использованных источников

1. Байтин, М. И. Вопросы общей теории государства и права / М. И. Байтин. – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2006. – 400 с.
2. Исаев, И. А. Государственный интерес и чрезвычайное положение: диктатура как искусство управления / И. А. Исаев // История государства и права. – 2013. – № 8. – С. 2–7.
3. Малько, А. В. Теория государства и права : учебник / А.В. Малько// М. Юристъ, 2001. – 304 с.
4. Мун, О. Новые правила оплаты капитального ремонта в многоквартирном доме / О. Мун // Жилищное право. – 2014. – № 1. – С. 25–45.
5. Покачалова, Е. В. Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права : дис. ... д-ра юрид. наук / Е. В. Покачалова. – Саратов, 2007. – 602 с.
6. Ситдикова, Р.И. Частный, публичный и общественный интерес в авторском праве // Гражданское право. – 2012. – № 2. –С. 18–20.
7. Талапина, Э. Публичные функции в экономике / Э.Талапина, Ю. Тихомиров // Право и экономика. – М. : Юстицинформ». – 2002. –№ 6.
8. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма: ИНФРА-М, 2012. – 768 с.
9. Финансовое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой. – М. : Проспект, 2012. – 571 с. (автор главы 5 – О. В. Болтинова)

Зимилькин М. И.

ОСНОВНЫЕ РАЗЛИЧИЯ В ПРОЦЕДУРЕ ПРОВЕДЕНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Уральский государственный юридический университет,
ул. Комсомольская, 21, 620137, Екатеринбург, Россия, mi.zimulkin@gmail.com

Одной из основных форм налогового контроля как в Российской Федерации, так и в Республике Беларусь является налоговая проверка. Схожей чертой законодательства о налогах и сборах рассматриваемых государств является разделение налоговых проверок на два основных вида: камеральные и выездные. Указанная классификация определена непосредственно в законодательстве рассматриваемых государств.

При этом любая налоговая проверка представляет собой особую процедуру.

Как отмечается в доктрине, под процедурой в праве следует понимать любой установленный правом порядок применения норм органами государственной власти и органами местного самоуправления [1, с. 23].

Под процедурой в налоговом праве следует признать любой установленный положениями законодательства о налогах и сборах порядок применения налогово-правовых норм органами, осуществляющими полномочия в соответствующей сфере.

Вместе с тем для настоящего исследования имеет интерес именно процедура проведения камеральной проверки. Указанные проверки проводятся по месту нахождения налоговых органов без издания специального решения (предписания) руководителя налогового органа. Проверка в данном случае проводится посредством исследования должностными лицами налоговых органов налоговой декларации и иных документов, имеющих в распоряжении налогового органа [2, с. 592].

Однако следует отметить, что в отличие от камеральной проверки, проводимой налоговыми органами Российской Федерации, камеральная проверка, осуществляемая налоговыми органами Республики Беларусь, подразделяется на подготовительный и (или) последующие этапы.

В рамках подготовительного этапа, согласно п. 5 ст. 73 Налогового кодекса (НК) Республики Беларусь, проверяется своевременность подачи налоговой декларации, правильность оформления реквизитов налоговой декларации, соответствие указанных в налоговой декларации реквизитов налогоплательщика сведениям государственного реестра, содержащего сведения о налогоплательщиках, и правильность арифметических расчетов сумм налогов.

На основании п. 6 ст. 73 НК Республики Беларусь предварительный этап камеральной налоговой проверки проводится при помощи программных и технических средств. В соответствии с указанным пунктом по итогу предварительного этапа проверки налогоплательщику может быть предложено исправить допущенные в декларации ошибки.

Введение в налоговое законодательство Республики Беларусь «автоматизированного» этапа камеральной налоговой проверки, несомненно, направлено на высвобождение трудовых ресурсов посредством перераспределения нагрузки в пользу автоматизированных систем и общее совершенствование налогового администрирования.

Приказом Федеральной налоговой службы (ФНС) России от 01.07.2019 № ММВ-7-12/333@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего автоматизацию технологических процессов ФНС России в составе подсистем и компонент АИС «Налог-3» также произошло внедрение автоматизированных систем, направленных на оптимизацию издержек налогового администрирования.

Целью рассматриваемых автоматизированных систем, в том числе, является оперативная обработка сведений, поступающих в налоговые органы. Предполагается, что данные автоматизированные системы будут способствовать снижению трудозатрат должностных лиц налоговых органов

также и при проведении камеральных налоговых проверок, что может существенно повлиять на сокращение сроков указанных мероприятий налогового контроля.

Тем не менее действующее законодательство Российской Федерации не предусматривает деления камеральной проверки на самостоятельные этапы, в связи с чем функционирование системы АИС «Налог-3» может быть использовано исключительно как факультативное средство, способствующее проведению мероприятий налогового контроля.

Таким образом, проведение должностными лицами налогового органа в рамках камеральной налоговой проверки отдельных действий при помощи автоматизированных систем не имеет установленных законом конкретных обстоятельств, подлежащих установлению именно указанным способом.

Также следует отметить, что пунктом 3 ст. 88 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что в случае выявления ошибок в налоговой декларации налогоплательщику также может быть направлено требование об исправлении допущенных ошибок. Однако в отличие от процедуры проведения камеральной налоговой проверки в Республике Беларусь, подготовка и направление требования налоговых органов Российской Федерации об исправлении ошибок, допущенных в декларации, нельзя признать финальной стадией определенного этапа камеральной налоговой проверки.

Еще одним важным различием в процедуре проведения камеральной налоговой проверки, осуществляемой налоговыми органами рассматриваемых государств, является то обстоятельство, что срок проведения камеральной налоговой проверки в Российской Федерации составляет 3 месяца, в то время как срок проведения аналогичной проверки в Республике Беларусь законодательно не определен [3, с. 52].

Указанное различие следует признать существенным, так как именно через сроки проведения определенных процедур в налоговом праве, как и через установление отсутствия таких сроков, можно представить полноценный алгоритм проведения исследуемой налоговой проверки.

Таким образом, в качестве основных различий камеральной проверки, предусмотренной законодательством о налогах и сборах Республики Беларусь, и камеральной проверки, предусмотренной Налоговым кодексом Российской Федерации, следует признать различие в структуре проверки и сроках ее проведения.

Список использованных источников

1. Винницкий, Д. В. Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы и соотношения // Законодательство. – 2003. – № 2. – С. 23.
2. Административно-правовые основы государственного управления: учеб. пособие / общ. ред. А. Н. Крамника. – Минск : Тесей, 2004. – 704 с.
3. Архипов, А. А. Сроки в налоговом праве : монография / А. А. Архипов. – М. : Статут, 2011. – 202 с.

Игнатовская И. И.¹⁾, Ульянова Е. С.²⁾

ФОРМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИИ И БЕЛАРУСИ

¹⁾Алтайский государственный университет,
пр. Ленина, 61, 656099, Барнаул, Алтайский край, Россия

²⁾Белорусский государственный университет,
пр. Независимости, 4, 220007, Минск, Беларусь, finance204@mail.ru

26 января 2020 г. – двадцатилетний юбилей со дня вступления в силу Договора о создании Союзного государства Российской Федерации и Республики Беларусь после ратификации Договора парламентами двух стран. Кроме того, и Российская Федерация, и Республика Беларусь являются членами Евразийского экономического союза, Договор о создании которого вступил в юридическую силу с 1 января 2015 г. Данные юбилеи служат основой для анализа того, что уже сделано для развития этих организаций и что следует предпринять в ближайшее время.

Следует отметить, что с созданием Евразийского экономического союза начата полномасштабная интеграция в экономической сфере, одним из важнейших условий которой является сближение налоговых систем государств – членов ЕАЭС, способствующих созданию и развитию единого внутреннего рынка. В настоящее время основными стратегическими задачами в области налоговой политики ЕАЭС являются:

- содействие повышению конкурентоспособности на мировых рынках;
- обеспечение налогового нейтралитета и недопущение диспропорций;
- определение направлений, а также форм и порядка осуществления гармонизации законодательства в отношении налогов, оказывающих влияние на взаимную торговлю;
- совершенствование налогового контроля за деятельностью субъектов экономических отношений во взаимной торговле [1, с. 6–7].

Именно реализация четвертой стратегической задачи в области налоговой политики нас интересует больше всего в данном исследовании, так как выработка единых подходов в реализации мероприятий налогового контроля делает сам контроль более эффективным.

В Российской Федерации налоговый контроль регламентируется частью первой Налогового кодекса Российской Федерации (Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ в ред. от 29.09.2019, с изм. от 31.10.2019, далее – НК РФ). В статье 82 НК РФ под налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода

(прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом. Анализ действующих положений НК РФ позволяет еще выделить такую новую форму налогового контроля как налоговый мониторинг.

При этом анализ положений Главы 14 «Налоговый контроль» НК РФ позволяет сделать однозначный вывод, что такие формы налогового контроля, как получение объяснений налогоплательщиков и иных лиц, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) не могут проводиться должностными лицами налоговых органов иначе, как в рамках мероприятий налоговых проверок. Данное обстоятельство позволяет сделать вывод, что, несмотря на достаточно большое количество форм налогового контроля, известных налоговому законодательству Российской Федерации, на практике используется только две – налоговые проверки и налоговый мониторинг. Налоговые проверки в соответствии со ст. 87 НК РФ подразделяются на камеральные и выездные.

К сожалению, действующее налоговое законодательство Российской Федерации никак не определяет место такого очень важного мероприятия налогового контроля, как учет налогоплательщиков, только регламентируя порядок его осуществления. На наш взгляд, в этом вопросе следовало бы воспользоваться положительным опытом, закрепленным в налоговом законодательстве Республики Беларусь, и определить учет налогоплательщиком в качестве одной из форм налогового контроля.

В соответствии со ст. 71 Налогового кодекса Республики Беларусь под «налоговым контролем признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий посредством: учета плательщиков (иных обязанных лиц); проведения проверок». Таким образом, можно сделать вывод, что налоговое законодательство Республики Беларусь устанавливает две формы налогового контроля – учет фискальнообязанных лиц и налоговые проверки. Налоговые проверки, в свою очередь, так же как и в Российской Федерации, подразделяются на камеральные и выездные налоговые проверки.

Выработка единых подходов в регулировании налоговых отношений – это основная цель создания Модельного налогового кодекса для государств – участников СНГ (и Россия, и Беларусь являются участниками Содружества независимых государств). И если в ст. 92 Общей части Модельного налогового кодекса для государств – участников СНГ, принятой Межпарламентской Ассамблеей государств – участников СНГ 9 декабря 2000 г. (постановление № 16-5), полностью воспроизводилось содержание ст. 82 Налогового кодекса Российской Федерации относительно форм налогового контроля, то уже в части 3 Модельного налогового кодекса для государств – участников СНГ, принятой Межпарламентской Ассамблеей государств – участников СНГ 19 апреля 2019 г. (постановление № 49-11) раздел II «Налоговый контроль» начинается с детальной регламентации постановки на учет, изменения данных и снятия с учета налогоплательщиков.

И только затем, в главе 5 данного раздела начинается подробное регулирование порядка осуществления налоговых проверок. Следует также отметить, что налоговый мониторинг (форма налогового контроля, известная налоговому законодательству Российской Федерации) в Модельном налоговом кодексе для государств – участников СНГ рассматривается как механизм предупреждения налоговых споров (Глава 10 Раздела IV), что, на наш взгляд, в большей степени отвечает специфике налогового мониторинга.

Таким образом, можно однозначно утверждать, что основной формой налогового контроля, признаваемой таковой любыми государствами, является налоговая проверка. Как уже отмечалось, налоговое законодательство России и Беларуси одинаково подразделяет налоговые проверки на камеральные и выездные, что соответствует и части третьей Модельного налогового кодекса для государств – участников СНГ. Вместе с тем само правовое регулирование порядка осуществления налоговых проверок в России и Беларуси отличается.

В соответствии со ст. 88 Налогового кодекса РФ и ст. 73 Налогового кодекса Республики Беларусь камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. При этом решения уполномоченного органа на проведение камеральной налоговой проверки не требуется. Сравнительный анализ вышеназванных правовых норм о камеральных налоговых проверках позволяет отметить более детальное регулирование стадий камеральной налоговой проверки (деление на предварительную и последующую), оснований и полномочий налоговых органов по истребованию пояснений у налогоплательщика в ходе проверки в налоговом законодательстве Республики Беларусь. В свою очередь более удачно, на наш взгляд, в ст. 88 Налогового кодекса РФ сформулирована продолжительность камеральной налоговой проверки – в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и в соответствии со ст. 100 Налогового кодекса РФ «в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки». Такое четкое определение продолжительности сроков значительно повышает защищенность налогоплательщиков от произвола со стороны налоговых органов. В Республике Беларусь акт камеральной проверки должен быть составлен не позднее трех месяцев со дня, следующего за днем истечения срока, установленного ч. 1 п. 8 ст. 73, а это срок в десять рабочих дней со дня направления уведомления налогоплательщику с предложением представить дополнительные документы, информацию и (или) пояснения, либо внести соответствующие исправления в налоговую декларацию (расчет) и (или) документы, либо

представить налоговую декларацию (расчет). А сама продолжительность предварительного и последующего этапа камеральной налоговой проверки не регламентируется.

При всем единстве подходов в правовом регулировании выездных налоговых проверок в России и Беларуси, можно также обнаружить и серьезные различия. В частности, в соответствии с п. 4 ст. 74 Налогового кодекса Республики Беларусь «в части вопросов соблюдения налогового законодательства проверки проводятся за период, не превышающий пяти календарных лет, предшествующих году, в котором в установленном порядке принято решение о назначении проверки, и за истекший период текущего календарного года». А в п. 4 ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Такой подход вызывает нескончаемые судебные споры по поводу возможности проведения проверки в отношении текущего налогового периода.

Еще одним отличием являются более оперативные сроки проведения выездных налоговых проверок в Республике Беларусь (в зависимости от субъекта от 15 до 30 рабочих дней, тематическая оперативная – 3 рабочих дня, дополнительная – 10 рабочих дней) по сравнению с Российской Федерацией (2 месяца). И если оперативность в проведении налоговых проверок – это положительное явление, то сокращение сроков на представление возражений налогоплательщиками не способствует созданию дополнительных гарантий защиты прав налогоплательщиков: в Беларуси срок на предъявление возражений по акту проверки составляет 15 рабочих дней (п. 4 ст. 81 НК Беларуси), а в России срок на предъявление возражений составляет 1 календарный месяц (п. 6 ст. 100 НК РФ).

Проведенный анализ налогового законодательства России и Беларуси относительно форм налогового контроля позволяет сделать вывод, что несмотря на различия в сроках проведения контрольных мероприятий, у наших стран существуют единые подходы в правовом регулировании форм налогового контроля и сложились определенные условия, которые могут быть положены в основу унификации и гармонизации налогового законодательства России и Беларуси и других стран – участников Евразийского экономического союза. Это в значительной степени поспособствует активизации торгово-экономического сотрудничества государств – членов ЕАЭС, развитию взаимной торговли. В этом смысле совершенствование налогового механизма становится мощным импульсом для активизации деловой активности в наших странах, их устойчивого экономического роста.

Список использованных источников

1. Обзор налоговых систем государств – членов Евразийского экономического союза / под ред. Н. Т. Мамбеталиева. – М., 2019 // официальный сайт Евразийской экономической комиссии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.eurasiancommission.org/ru/Documents/Обзор%20налоговых%20систем%20Издание%20ЕЭК%202019.pdf>

Кавкаева К. П.

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ СООТНОШЕНИЯ БЮДЖЕТНОГО И НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Саратовская государственная юридическая академия,
ул. Вольская, д. 1, 410028, г. Саратов, Россия, kavkaevakp@gmail.com

Сфера публичных финансов априори конфликтна, в ней тесно соприкасаются и иногда конкурируют частные и публичные интересы. Важная роль в нивелировании указанного конфликта принадлежит государству, осуществляющему финансовую деятельность, в частности, составляющему и исполняющему бюджет, который служит возможности эффективно реализовывать социальные, культурные и экономические цели, а также повышать качество жизни граждан. В свою очередь, граждане, отдавая часть своих доходов в бюджет, выступают инвесторами в национальную безопасность, образование, строительство дорог, программы борьбы с бедностью и многое другое.

Обеспечение соблюдения баланса публичных и частных интересов – это одна из основных задач современных государств, к реализации которой они должны стремиться.

В каждом правовом государстве бюджет выступает фондом денежных средств, который предназначен для того, чтобы обеспечить общественно значимые задачи и функции. Государственный бюджет является необходимым атрибутом государства и финансовой основой его суверенитета. Местные бюджеты выполняют свое предназначение – являются финансовой основой местного самоуправления [1, с.185]. Совокупность функционирующих в государстве бюджетов в своей взаимосвязи и опоре на установленные принципы и действующее законодательство образуют бюджетную систему. Структура бюджетной системы обусловлена национально-государственным устройством. Исходя из этого, в бюджетную систему Российской Федерации как федеративного государства включены: федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты. А бюджетная система Республики Беларусь как унитарного государства объединяет республиканский бюджет и местные бюджеты.

Исходным элементом бюджетной системы страны является бюджет. Понятие «бюджет» принято рассматривать в трех аспектах: материальном, экономическом и правовом. Для рассмотрения бюджета в правовом аспекте, целесообразно обратиться к понятию, закрепленному в ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации: «бюджет – форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления». Схожее понятие бюджета закреплено в Бюджетном кодексе Республики Беларусь, согласно которому бюджет – это план формирования и использования денежных средств для обеспечения реализации задач и

функций государства в течение финансового года, который устанавливается с 1 января по 31 декабря календарного года.

Основными частями бюджета выступают его доходы и расходы. Понятие доходов бюджета в Российской Федерации и Республике Беларусь несколько разнятся. Российское бюджетное законодательство рассматривает доходы бюджета как поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся источниками финансирования дефицита бюджета. В Республике Беларусь доходами являются те деньги, что поступают в бюджет безвозмездно и безвозвратно (до 2007 г. в Бюджетном кодексе Российской Федерации было закреплено очень похожее понятие).

М. В. Карасева пишет, что с юридической точки зрения в рамках отношений по формированию доходов бюджетов осуществляется взаимодействие бюджетного права с налоговым правом, а также институтом неналоговых доходов, нормами и институтами, регулирующими уплату безвозмездных поступлений [2, с. 5].

Следует отметить, что источники формирования доходов бюджетов публично-правовых образований в России и Республике Беларусь в целом аналогичны, т. е. доходы бюджетов подразделяются на: налоговые; неналоговые; а также безвозмездные поступления. Виды и правовое регулирование налогов и иных обязательных платежей, выступающих налоговыми доходами российских и белорусских бюджетов, закреплены в налоговом законодательстве указанных государств.

Для выполнения государством своих задач, направленных на достижение всеобщего блага, создаются различные целевые бюджетные и внебюджетные фонды. Каждый фонд выполняет присущие ему функции. В Российской Федерации и Республике Беларусь фонды различны.

К примеру, в Российской Федерации большое значение для экономики имеют доходы, получаемые от продажи сырья и природных ресурсов, поэтому особую роль тут играют так называемые, нефтегазовые доходы. В настоящий момент за счет нефтегазовых доходов формируется Фонд национального благосостояния. Согласно п. 1 ст. 96.10 Бюджетного кодекса Российской Федерации Фонд национального благосостояния представляет собой часть средств федерального бюджета, подлежащих обособленному учету и управлению в целях обеспечения софинансирования добровольных пенсионных накоплений граждан Российской Федерации, а также обеспечения сбалансированности (покрытия дефицита) федерального бюджета и бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации. В свою очередь, в Республике Беларусь не имеется аналогичного фонда, в который бы поступали нефтегазовые доходы.

Однако стоит отметить, что есть в названных государствах и фонды со схожими целями создания и источниками финансирования, в частности, дорожные фонды. Так, Законом Республики Беларусь от 23 декабря 1991 г. № 1339-ХІІ «О дорожных фондах в Республике Беларусь» предусмотрено создание республиканского дорожного фонда и местных дорожных фондов. В Российской Федерации функционируют Федеральный дорожный фонд,

дорожные фонды субъектов Российской Федерации, а также муниципальные дорожные фонды, правовое регулирование деятельности которых закреплено в ст. 179.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации. Примечательно, что источники финансирования данных фондов в обоих государствах очень схожие, среди которых можно выделить, например, налог с продаж автомобильного топлива (Республика Беларусь) и акцизы на автомобильный бензин, прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, производимые на территории Российской Федерации (Российская Федерация).

В данной работе были приведены лишь некоторые аспекты для сравнения. Доходы бюджетов вообще, в том числе доходы указанных внутрибюджетных фондов в частности, в основном формируются за счет налоговых доходов государства. Налоги, являясь средством формирования публичных финансовых ресурсов, по отношению к налогоплательщику выступают инструментом принудительного изъятия части его имущества. В том, несомненно, с одной стороны, видится конфликт публичных и частных интересов, но с другой – он экономически и социально оправдан, поскольку налоги, иные обязательные платежи и т. п. возвращаются обществу через выполнение государством возложенных на него функций и задач.

Список использованных источников

1. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма: ИНФРА-М, 2017. – 800 с.
2. Пауль, А. С. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование) / А. Г. Пауль ; под ред. М. В. Карасевой. – М. : Инфотропик Медиа, 2012. – 288 с.

Каменков В. С.

НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ ИЛИ НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО?

Белорусский государственный университет

пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь, finance204@mail.ru

В настоящей статье мы анализируем весьма современные и злободневные вопросы соотношения в современном белорусском и российском праве, в том числе налоговом, понятий «налоговое обязательство» и «обязанность уплатить налоги», их экономические и правовые последствия. Изучены дефиниции исследуемых понятий, основные источники и уровни их правового регулирования в Республике Беларусь и Российской Федерации, роль судебной практики в этом процессе, иные факторы, влияющие на этот комплекс правоотношений.

В одной из книг [1, с. 38] прочитал, что «...применение конструкции “налоговое обязательство” в сфере регулирования налоговых отношений вызывает спорные вопросы в правовой доктрине. ...в ряде случаев ученые полагают, что никаких обязательств в публично-правовых отношениях не существует» [2, с. 62].

Сразу подумалось, что возможно данный факт является одним из «камней преткновения», который не позволяет договориться Беларуси и Российской Федерации по одной из дорожных карт в рамках Союзного государства о единых подходах к налогооблагаемой базе.

Попытаемся разобраться в этих экономико-правовых понятиях, их соотношениях между собой и правовом регулировании их в двух государствах.

Сразу оговорюсь, что автор первого источника об исследуемой проблеме занимает противоположную точку зрения, т. е. о существовании налогового обязательства. Она полагает, что налоговое обязательство имеет некоторые общие черты с гражданско-правовыми конструкциями об обязательствах, но с присущими им специфическими признаками [1, с. 38–39].

В белорусском законодательстве налоговое обязательство регулируется в Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь¹ (далее – НКОБ).

В статье 1 НКОБ указано, что настоящий Кодекс:

устанавливает систему налогов, сборов (пошлин), взимаемых в республиканский и местные бюджеты, а также основные принципы налогообложения в Республике Беларусь,

регулирует властные отношения по установлению, введению, изменению, прекращению действия налогов, сборов (пошлин)

и отношения, возникающие в процессе исполнения налогового обязательства, осуществления налогового контроля, обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц,

а также устанавливает права и обязанности плательщиков налогов, сборов (пошлин), налоговых органов и других участников налоговых отношений.

Таким образом, регулирование властных отношений, возникающих в процессе исполнения налогового обязательства, рассматривается в НКОБ одной из его основных функций, наряду с установлением налогов и сборов, прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов.

Статья 30 НКОБ также определяет объекты налогообложения через налоговое обязательство: ими признаются обстоятельства, с наличием которых у плательщика налоговое законодательство или таможенное законодательство связывают возникновение налогового обязательства.

В свою очередь п. 4 ст. 35 НКОБ связывает и отдельные налоговые льготы с налоговым обязательством.

Наконец, целый раздел II, состоящий из правовых норм, объединенных в 5 глав и 30 статей, посвящен налоговому обязательству и имеет аналогичное наименование «Налоговое обязательство».

Здесь же дана дефиниция налогового обязательства: это «...обязанность плательщика при наличии обстоятельств, установленных налоговым или таможенным законодательством, уплатить налог, сбор (пошлину)» (ст. 41

¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): Кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 № 166-З (ред. от 30.12.2018) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 01.01.2019, 2/2594.

НКОБ). Обратим внимание, что определение налогового обязательства выведено через понятие обязанности.

Правовые нормы о налоговых обязательствах встречаются и в некоторых других кодифицированных нормативных правовых актах¹.

Словосочетание «налоговое обязательство» имеется также в законах Республики Беларусь².

Нормы о правовом регулировании налоговых обязательств имеются и в нескольких декретах Главы белорусского государства³.

Налоговые обязательства регулируются в Республике Беларусь также нормами ряда указов Президента Республики Беларусь⁴.

Имеется еще и достаточное количество подзаконных актов, регулирующих отдельные вопросы налоговых обязательств⁵.

Иными словами, для правовой системы Республики Беларусь налоговое обязательство стало определенной константой, используемой в разных сферах публичных и частных правоотношений.

На фоне такого большого количества источников правового регулирования налоговых обязательств нельзя не заметить и Разъяснение Верховного Суда Республики Беларусь [3].

Можно утверждать, что в отношении налоговых обязательств в Республике Беларусь сформировалась устойчивая судебная практика первичного уровня.

¹ Например, Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях: Кодекс Республики Беларусь от 21.04.2003 № 194-З (ред. от 17.07.2019) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 02.08.2019, 2/2670.

² В частности, Об экономической несостоятельности (банкротстве): Закон Республики Беларусь от 13.07.2012 № 415-З (ред. от 24.10.2016) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 15.11.2016, 2/2437; О правовом положении иностранных граждан и лиц без гражданства в Республике Беларусь: Закон Республики Беларусь от 04.01.2010 № 105-З (ред. от 09.01.2019) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 17.01.2019, 2/2606 и иных.

³ См., в частности, О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования: Декрет Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 1 (ред. от 18.04.2019) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.04.2019, 1/18308; О приватизации государственной собственности в Республике Беларусь: Декрет Президента Республики Беларусь от 20.03.1998 № 3 (ред. от 02.09.2019) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 03.09.2019, 1/18540; О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности: Декрет Президента Республики Беларусь от 07.05.2012 № 6 (ред. от 16.07.2019) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 18.07.2019, 1/18467 и др.

⁴ О дополнительных мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налогов: Указ Президента Республики Беларусь от 19.01.2016 № 14 (ред. от 18.04.2019) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.04.2019, 1/18308; О некоторых вопросах признания задолженности безнадежным долгом и ее списания: Указ Президента Республики Беларусь от 13.06.2008 № 329 (ред. от 22.12.2018) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 28.12.2018, 1/18084; Об утверждении порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 29.06.2000 № 359 (ред. от 11.05.2017) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 17.05.2017, 1/17052.

⁵ Например: Об обеспечении исполнения налогового обязательства и (или) уплаты пеней и документах, применяемых таможенными органами: постановление Государственного таможенного комитета Республики Беларусь от 19.04.2019 № 20 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 17.05.2019, 8/34156; Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 № 113 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 05.01.2012, № 2, 8/24595.

Решения экономических судов Республики Беларусь по конкретным делам о ликвидации, об оспаривании налоговых органов, о взыскании задолженности перед бюджетом и иным налоговым спорам также наполнены выражениями о налоговых обязательствах [4].

Имеется также пока действующее постановление Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 19.05.2005 № 21 (ред. от 20.11.2013)¹, которое оперирует такими понятиями, как «исполнение налогового обязательства», «неисполненное налоговое обязательство».

В настоящее время готовится новое постановление Пленума Верховного Суда Республики Беларусь по практике рассмотрения налоговых споров.

Налоговое обязательство в схожем с белорусским вариантом закреплено и в Модельном Налоговом кодексе [5].

Налоговое обязательство активно исследуется в научных и иных публикациях белорусских исследователей этой проблемы [6].

Но самое интересное заключается в том, что Конституция Республики Беларусь, как Основной закон нашего государства говорит не о налоговом обязательстве, а об обязанности наших граждан принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей (ст. 56).

В Российской Федерации ситуация с правовым регулированием этих понятий «налоговое обязательство» и «обязанность платить налоги» не менее дискуссионная, чем у нас.

Так, в Конституции Российской Федерации содержится прямая норма, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57), а не выполнять налоговое обязательство.

В Налоговом кодексе Российской Федерации (часть первая)² выражение «налоговое обязательство» не используется вообще.

Вместо него применяются термины «долговое обязательство», «обязательство по сделке», «бюджетное обязательство», «обязательство по уплате налога» и т. п.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)³ употребляет термин «налоговое обязательство» только в одной ст. 346.3: «...налогоплательщик, утративший право на применение единого сельскохозяйственного налога, в течение одного месяца после истечения налогового периода, в котором допущено нарушение ... должен за весь налоговый период произвести перерасчет **налоговых обязательств** по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц...».

¹ О некоторых вопросах, связанных с применением Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь : постановление Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 19.05.2005 № 21 (ред. от 20.11.2013) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 22.11.2013, 6/1342.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019, с изм. от 31.10.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.10.2019) // Собрание законодательства РФ, 30.09.2019, № 39, ст. 5375.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.09.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.11.2019) // Собрание законодательства РФ, 05.08.2019, № 31, ст. 4417.

Определение или дефиниция понятия «налоговое обязательство» в обеих частях Налогового кодекса РФ также отсутствует.

Судебная практика в отношении налоговых обязательств в Российской Федерации еще окончательно не сформирована на уровне позиций Верховного Суда РФ. Однако уже имеются судебные постановления судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ, в которых термин «налоговое обязательство» используется. Например, в одном из них указано, что «...у компании «С...» не возникло *налоговых обязательств*, а у общества – обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налога» [7].

В другом постановлении зафиксировано, что «...установление кадастровой стоимости в отношении объекта недвижимого имущества в размере, равном его рыночной стоимости с учетом НДС, *увеличивает налоговые обязательства* для собственника этого имущества, поскольку в период владения им и его эксплуатации собственники будут исчислять и уплачивать налог на имущество организаций от итоговой величины рыночной стоимости указанного объекта недвижимости» [8].

И такие определения и постановления не единичны.

Имеется и решение Конституционного Суда Российской Федерации, в котором, спорные нормы ст. 75 и ст. 111 Налогового кодекса Российской Федерации также были признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации. Поскольку они ... исходят из необходимости обращения самих уполномоченных органов в иные государственные органы за получением дополнительных сведений по отдельным вопросам осуществления хозяйствования в тех или иных отраслях экономики, если эти сведения могут повлиять на исчисление размера *налоговых обязательств налогоплательщиков* [9].

Однако обобщающего, разъясняющего и направляющего постановления Пленума Верховного Суда РФ по вопросам налогового обязательства пока нет. Есть только постановление Пленума Верховного Суда РФ «О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства» [10]. Но проблемы налоговых обязательств в нем не рассматриваются.

Имеются в РФ и обширные научные исследования о налоговом обязательстве, о которых будет сказано ниже.

Для того чтобы найти правильный подход к решению поднятой проблемы, обратимся к ключевому слову в исследуемом выражении: «обязательство».

Гражданско-правовой подход к природе обязательства в Беларуси и России, по сути, идентичен: в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, такое как передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности¹.

¹ Гражданский кодекс Республики Беларусь: Кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-З (ред. от 18.12.2018) (ст. 288) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 27.12.2018, 2/2589; Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 18.07.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2019) // Собрание законодательства РФ, 25.03.2019, № 12, ст. 1224.

Следует обратить внимание на сочетание в обязательстве взаимных интересов (прав и обязанностей) кредитора и должника.

В отличие от такого содержания гражданско-правового обязательства, в котором отчетливо просматриваются взаимные права и обязанности участвующих сторон, налоговое обязательство в интерпретации Налогового кодекса указывает только на «...обязанность плательщика при наличии обстоятельств, установленных налоговым или таможенным законодательством, уплатить налог, сбор (пошлину)» (ст. 41 НКОБ).

Термин «обязательство» используется и другими нормативными правовыми актами, в том числе кодексами.

Так, Бюджетный кодекс¹ различает долговые обязательства, Банковский кодекс² регулирует денежные обязательства, Кодекс Республики Беларусь о браке и семье³ предусматривает супружеские, в том числе алиментные обязательства, Трудовой кодекс⁴ – обязательства по охране труда и иные.

Правда, следует сделать оговорку, что ни один из упомянутых кодексов не содержит определения перечисленных обязательств.

Российские и украинские исследователи изучаемой проблемы, а отчасти судьи, принимавшие судебные постановления по налоговым спорам либо писавшие научные труды по этой тематике, условно разделились на две большие группы. Одни являются сторонниками использования категории «обязательство» в налоговых правоотношениях (обязательственных налоговых правоотношениях) [11, с. 68–69; 12, с. 13; 13, с. 271; 14, с. 256; 15, с. IX и др.], другие – противниками [16, с. 31; 17, с. 140; 18, с. 115; 19, с. 215; 20, с. 172; 21, с. 7; 22, с. 18 и др.].

Авторы каждой из групп приводят свои доводы в обоснование своей позиции.

С формальной точки зрения более обоснованной выглядит точка зрения о наличии у соответствующих субъектов обязанности уплачивать налоги, а не налоговое обязательство, тем более что об обязанности говорит Конституция и Налоговый кодекс Республики Беларусь (ст. 41). В этом случае не придется увязывать эту императивную публично-правовую обязанность налогоплательщика с его правами.

Но у такой точки зрения имеется и очень слабое место. Собираемость налогов в этом случае всегда будет зависеть только императиве государства, на активности и инициативе налоговых органов, а также на страхе налогоплательщика наказания за неуплату налогов, вместо его воли на добровольную своевременную их уплату.

¹ Бюджетный кодекс Республики Беларусь (с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.2019): Кодекс Республики Беларусь от 16.07.2008 № 412-3 (ред. от 30.12.2018) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 01.01.2019, 2/2594.

² Банковский кодекс Республики Беларусь (с изм. и доп., вступившими в силу с 29.10.2018): Кодекс Республики Беларусь от 25.10.2000 № 441-3 (ред. от 17.07.2018) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 28.07.2018, 2/2571.

³ Кодекс Республики Беларусь о браке и семье (с изм. и доп., вступившими в силу с 01.02.2019): Кодекс Республики Беларусь от 09.07.1999 № 278-3 (ред. от 17.07.2018) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 31.07.2018, 2/2573.

⁴ Трудовой кодекс Республики Беларусь: Кодекс Республики Беларусь от 26.07.1999 № 296-3 (ред. от 17.07.2018) // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 25.07.2018, 2/2562.

В связи с этим можно перейти и на новую структуру налоговых правоотношений, базирующуюся на налоговом обязательстве, тем более что «...для исполнения любого обязательства характерна его направленность на удовлетворение в первую очередь интереса кредитора. Не является исключением и налоговое обязательство, которое, прежде всего, обусловлено фискальным интересом государства» [23]. А взаимные интересы сторон (государства и налогоплательщика) в налоговом обязательстве просматриваются достаточно четко, в том числе через их права и обязанности.

Налоговое же законодательство содержит нормы, которые прямо указывают на принадлежащие субъектам налоговых правоотношений права и обязанности. Достаточно взглянуть на содержание правовых норм Налогового кодекса об основных принципах налогообложения в Республике Беларусь (ст. 2), о правах (ст. 21) и обязанностях (ст. 22) плательщика налогов и налоговых агентов (ст. 23).

Конечно, в этом случае придется совершенствовать налоговое законодательство и более ясно прописывать интересы государства и его налоговых органов и налогоплательщиков.

Исследователи закономерно отмечают, что «...в налоговые отношения лица вступают помимо своей воли в силу прямого указания закона. Но это не означает, что в налоговом обязательстве не реализуются интересы налогового должника. Налоговые отношения никогда не существуют сами по себе, они всегда возникают на основе гражданских или трудовых отношений ... Безусловно, каждый налогоплательщик имеет законный интерес в том, чтобы увеличить экономический эффект от своей деятельности за счет уменьшения размера налогообложения, тем самым увеличив размер искомого материального блага» [24]. Научиться учитывать такой законный интерес налогоплательщика и урегулировать нормами права такую минимизацию налогообложения в рамках закона и является одной из тем, над которыми следует поработать государству, налогоплательщикам и соответствующим ученым. Когда законный интерес будет служить критерием отграничения налогового планирования (оптимизации) от уклонения от уплаты налогов, тогда можно рассчитывать на высокую и добровольную уплату налогов.

Список использованных источников

1. Васянина, Е. Л. Актуальные проблемы налогового права : учебник / Е. Л. Васянина ; под общ. ред. С. В. Запольского. – М. : ИНФРА-М, 2020. – 330 с.
2. Фогельсон, Ю. Б. Избранные вопросы общей теории обязательств : курс лекций / Ю. Б. Фогельсон. – М. : Юристъ, 2001. – 191 с.
3. Об отдельных вопросах применения пункта 4 статьи 33 Налогового кодекса Республики Беларусь [Электронный ресурс]: Разъяснение Верховного Суда Республики Беларусь 03.05.2019 // Официальный интернет-портал системы судов общей юрисдикции Республики Беларусь. – Режим доступа: http://court.gov.by/ru/justice/press_office/5d49fddd656242cb.html – Дата доступа: 09.03.2020.

4. Решение экономического суда Брестской области от 27.06.2019 (дело № 69-4/2019); Решение экономического суда Гродненской области от 25.04.2019 (дело № 33-10/2019); постановление апелляционной инстанции экономического суда Витебской области от 11.04.2019 (дело № 11-4/2019/41А); Решение экономического суда Витебской области от 10.04.2019 (дело № 5-8/2019) и многие другие.

5. О Комментарий к новой редакции Общей части модельного Налогового кодекса для государств – участников СНГ (Принято в г. Санкт-Петербурге 20.05.2016): постановление Межпарламентской Ассамблеи государств – участников Содружества Независимых Государств № 44-14 // Информационный бюллетень Межпарламентской Ассамблеи СНГ. – 2016. № 65 : в 2 ч. – Ч. 1. – С. 3–193.

6. Функ, Я. И. Акционерные общества: о природе части прибыли, выплачиваемой государству (часть 2) [Электронный ресурс] / Я. И. Функ // КонсультантПлюс. Беларусь. – Минск, 2017; Ярмош, Е. П. Пени в налоговых отношениях: научные подходы и практическое применение [Электронный ресурс] / Е. П. Ярмош // Промышленно-торговое право – 2018. – № 6; Дрозд, Л. В. Способы обеспечения исполнения налоговых обязательств перед таможенными органами [Электронный ресурс] / Л. В. Дрозд // КонсультантПлюс. Беларусь. – Минск, 2019; Пилипенко, А. А. Научно-доктринальное понимание пределов налогового планирования [Электронный ресурс] / А. А. Пилипенко // Промышленно-торговое право. – 2012. – № 6; Лещенко, С. К. В продолжении темы [Электронный ресурс] / С. К. Лещенко // Промышленно-торговое право. – 2008. – № 3 и многие иные.

7. Определение Верховного Суда РФ от 06.08.2019 № 307-ЭС19-8719 по делу № А56-44788/2018 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. Россия.

8. Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 28.03.2019 № 5-КА19-1 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2019.

9. Об утверждении Обзора практики Конституционного Суда Российской Федерации за четвертый квартал 2017 года [Электронный ресурс]: Решение Конституционного Суда РФ от 13.02.2018 // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2018.

10. О некоторых вопросах применения судами таможенного законодательства: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 12.05.2016 № 18 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2016. – № 7.

11. Лютова, О. И. Налоговая обязанность как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / О. И. Лютова. – М., 2014. – 223 с.

12. Верстова, М. Е. К вопросу о применении в налоговом праве термина «налоговое обязательство» / М. Е. Верстова // Юрист. – 2007. – № 6. – С. 13–15.

13. Карасева, М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. М.: Норма, 2001. – 288 с.

14. Финансовое право России / отв. ред. М. В. Карасева. – М.: Юрайт, 2011. – 369 с.

15. Финансовое право : учебник / отв. ред. С. В. Запольский. – М. : Контракт: Волтерс Клувер, 2011. – 792 с.
16. Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2005. – 564 с.
17. Кучеров, И. И. Налоговое право России / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфо, 2001. – 543 с.
18. Грачева Е.Ю. К вопросу о финансовых обязательствах государства // Учитель, Ученый... / Е. Ю. Грачева ; под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Право, 2011. – С. 110–119.
19. Кучерявенко, Н. П. Принцип системности в регулировании отношений налогообложения // Учитель, Ученый... / под ред. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Право, 2011. – С. 215.
20. Кустова, М. В. Налоговое право России: Общая часть : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева ; отв. ред. Н. А. Шевелева. – М. : Юристъ, 2001. – 490 с.
21. Тройская, С. С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица / С. С. Тройская. – М., 2009.
22. Гриценко, В. В. Теория российского налогового права: современные проблемы / В. В. Гриценко ; под ред. Н. И. Химичевой. – Саратов : Саратов. гос. акад. права, 2005. – 440 с.
23. Красюков, А. В. Единый налоговый платеж физического лица: понятие и правовая природа / А. В. Красюков // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 8–10.
24. Красюков, А. В. Необоснованная налоговая выгода или злоупотребление законным интересом? / А. В. Красюков // Юрист. – 2016. – № 20. – С. 21–25; Варийчук, Е. К. К вопросу о соотношении субъективных прав и законных интересов в налоговом праве / Е. К. Варийчук // Финансовое право. – 2009. – № 8. – С. 22–26.

Карасева М. В.

НАЛОГОВОЕ И ГРАЖДАНСКОЕ ПРАВО: ОКОЛОНАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

Воронежский государственный университет

Университетская площадь 1, 394006, г. Воронеж, Россия, smv@law.vsu.ru

На практике все чаще и чаще стали возникать налоговые ситуации, которые неправильно квалифицируются. В большинстве случаев налоговыми юристами они квалифицируются как налогово-правовые, соответственно, их чаще всего пытаются разрешить с позиций Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Однако, как оказывается впоследствии, эти ситуации нельзя рассматривать как налогово-правовые, ибо они выходят за пределы налогово-правового регулирования. Такие ситуации нередко являлись предметом рассмотрения в Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ), а в последние годы

рассматривались в Конституционном Суде РФ. На первый взгляд кажется, что все эти так называемые, около налогово-правовые ситуации, и, соответственно, околоналоговые правоотношения можно было бы определить как правоотношения в сфере налогообложения. Однако, это не так, ибо правоотношения в сфере налогообложения охватывают разнородную группу правоотношений, куда кроме налоговых правоотношений относятся административные охранительные правоотношения в сфере налогообложения (гл. 15 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, далее – КОАП РФ), а также уголовно-правовые отношения в этой сфере. *Околоналоговые правоотношения не входят в группу правоотношений в сфере налогообложения, так как имеют свою специфику, отличающую их от многообразных правоотношений в сфере налогообложения. И главное их отличие от последних состоит в том, что околоналоговые правоотношения не возникают из налогово-правовых оснований, а точнее, не возникают из событий и действий, предусмотренных НК РФ, в то время как административно-правовые отношения в сфере налогообложения возникают из административно-правовых нарушений, а уголовно-правовые отношения – из преступлений, предусмотренных Уголовным кодексом Российской Федерации (УК РФ).* Однако об околоналоговых правоотношениях все же следует говорить и выделять их в отдельную группу, ибо *для этих правоотношений различные налогово-правовые ситуации являются поводами, фактическими обстоятельствами, влияющими на эти правоотношения. Околоналоговое правоотношение всегда строится как гражданско-правовое, однако оно потому и рассматривается как околоналоговое правоотношение, что налогово-правовая ситуация, являющаяся поводом возникновения этого правоотношения, всегда оказывает влияние на его гражданско-правовое содержание.*

Примером вышесказанного может служить ситуация, получившая разрешение в Постановлении Президиума ВАС РФ № 14547/09 от 15 июля 2010 г. Согласно этому Постановлению общество «Волжский стандарт» приобрело у общества «Комета» здание и право пользования частью земельного участка, занятого зданием. Однако общество «Волжский стандарт» не оформило своих прав на земельный участок, освободив себя таким образом от платежей за пользование земельным участком. В связи с этим общество «Комета» обратилось в суд с иском к обществу «Волжский стандарт» о возмещении затрат, *понесенных в связи с уплатой земельного налога.* Президиум ВАС РФ мотивировал свое решение тем, что ответчик, не оформив своих прав на земельный участок и тем самым освободив себя от платежей за пользование земельным участком, неосновательно обогатился и, таким образом, обязан в соответствии с п. 1 ст. 1102 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) возместить расходы истцу по уплате этого налога. Таким образом, суд разрешил это дело как гражданско-правовое в опоре на институт неосновательного обогащения (ст. 1102 ГК РФ), так как разрешить эту ситуацию по НК РФ было невозможно, ибо она

возникла между двумя субъектами равной правосубъектности, что не соответствует сути отношений, регулируемых налоговым правом. В данном случае институт неосновательного обогащения был применен неверно, так как ст. 1102 ГК РФ требует, чтобы имущество было приобретено или сбережено без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований. И еще, в 2001 г. Президиум ВАС РФ отметил, что «для того, чтобы констатировать неосновательное обогащение, необходимо отсутствие у лица оснований (юридических фактов), дающих ему право на получение имущества. Такими основаниями могут быть договоры, сделки и другие предусмотренные ст. 8 Гражданского кодекса РФ основания возникновения гражданских прав и обязанностей». В связи с этим в науке отмечалось, что *поводом к неосновательному обогащению являются только события или неправомерные действия субъектов гражданского права*. Соответственно, неуплату налога обществом «Волжский стандарт» нельзя рассматривать как повод к сбережению имущества, ибо он не представлял собой действие субъекта гражданского права и, в этом смысле, – неосновательного обогащения. Кроме того, представляется, что ответчик приобрел имущество на законных основаниях, так как имел правоустанавливающий документ, а тот факт, что он не зарегистрировал право собственности на земельный участок, то такая регистрация не являлась его субъективной обязанностью, которую он должен исполнить в определенный срок и за неисполнение которой следует гражданско-правовое принуждение. В этом смысле юридический факт приобретения имущества вопреки закону отсутствует, а значит, обязательство вследствие неосновательного обогащения не возникает. Представляется, что факт использования земельного участка, приобретенного должником у кредитора и используемого в своих целях, но не зарегистрированного, следовало рассматривать как основание для взимания кредитором (собственником земельного участка) с должника арендной платы в сумме, не менее суммы налогового бремени, понесенной кредитором в связи с уплатой земельного налога.

Как видно, сложность идентификации данной ситуации связана с тем, что поводом к ее возникновению, а если еще точнее, то поводом к ее рассмотрению в суде явился факт неуплаты налога субъектом, владеющим земельным участком. Между тем, как следует из решения суда, этот повод был принят за юридический факт, т. е. правовое основание возникновения неосновательного обогащения, что привело в конечном итоге к неправильной гражданско-правовой квалификации сложившейся ситуации. С учетом всего отмеченного и прежде всего того, что поводом к возникновению спора между кредитором и должником явился факт неуплаты налога, т. е. налогово-правовой факт, гражданско-правовое отношение, возникшее между этими субъектами, можно рассматривать как околоналоговое правоотношение.

Наконец, как околоналоговые правоотношения можно рассматривать правоотношения, возникшие в связи с незаконным предоставлением налоговым органом налогового вычета физическому лицу по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ). Данная ситуация являлась предметом

рассмотрения в Конституционном Суде РФ (далее – КС РФ). Вопреки логике КС РФ следует учитывать, что отношение, возникшее в связи с предоставлением незаконного налогового вычета налоговым органом, не является налогово-правовым, да и не может быть таковым объективно, ибо незаконный вычет, имевший место, уже не является вычетом вообще, а является просто суммой денежных средств, незаконно полученной. Соответственно, правоотношение, возникающее в этой ситуации не может являться налоговым правоотношением. КС РФ в Постановлении от 24 марта 2017 г. № 9-П квалифицировал отношение, возникающее между лицом, получившим незаконно денежную сумму, и налоговым органом, предоставившим незаконный налоговый вычет, как неосновательное обогащение. Однако это не в полной мере согласуется со ст. 1102 НК РФ, которая устанавливает, что обязательство вследствие неосновательного обогащения может возникнуть при наличии двух факторов: 1) если одно лицо приобрело или сберегло имущество за счет другого лица; 2) если оно приобрело это имущество без установленных законом или иными правовыми актами или сделкой оснований.

Очевидно, что в вышеотмеченной ситуации физическое лицо получило сумму денежных средств без установленных законом оснований, из-за нарушения налоговым органом НК РФ. При этом также очевидно, что эти денежные средства он незаконно приобрел за счет государства, его бюджета, из которого они ему были выделены. Поэтому, если уж говорить о гражданско-правовом обязательстве вследствие неосновательного обогащения, то оно, это обязательство, в данном случае возникает между физическим лицом, получившим незаконно денежную сумму из бюджета, и государством. Что же касается налогового органа, предоставившего налогоплательщику незаконный налоговый вычет, то его деяния можно рассматривать только как повод к возникновению неосновательного обогащения. Однако, повод, обусловленный действием не субъекта гражданского права, а налогового органа как субъекта налогового права, в компетенцию которого входит предоставление налогового вычета. В связи с этим вышеотмеченное правоотношение, квалифицированное судом как правоотношение из неосновательного обогащения, все же лишено гражданско-правовой идентичности, требующей, чтобы поводом для возникновения такого правоотношения являлись события или действия, совершенные субъектом гражданского права. В связи с этим КС РФ отметил, что институт неосновательного обогащения следует рассматривать как межотраслевой. Однако, как бы то ни было, правоотношение по возврату денежных средств в сумме незаконно полученной выгоды, поводом к которой явились действия субъекта налогового права, можно рассматривать как околоналоговое правоотношение.

Наконец, в качестве околоналогового правоотношения можно рассматривать и охранительное правоотношение, возникающее вследствие причинения вреда, когда основанием его возникновения является публично-правовой вред. Существование такого правоотношения возможно в связи с

Постановлением КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 38-П. Фактически, в резолютивной части постановления суд сказал, что между лицом, обвиняемым в совершении налогового преступления, и публично-правовым образованием возможно возникновение охранительного гражданско-правового отношения вследствие причинения вреда, причиненного неуплатой налогов и пеней, не поступивших по его вине в бюджет. Однако суд подчеркнул, что это возможно лишь в том случае, если в единый государственный реестр юридических лиц уже внесены сведения о прекращении организации-налогоплательщика. Равным образом, это правоотношение может возникнуть и в том случае, если суд установит, что организация-налогоплательщик является фактически недействующей и взыскание недоимки с нее невозможно.

Между тем такое решение КС РФ не в полной мере согласуется с юридической конструкцией охранительного гражданско-правового отношения, предусмотренного ст. 1064 ГК РФ. Прежде всего ст. 1064 ГК РФ, на которую ссылается Конституционный Суд, предусматривает возникновение гражданского деликтного правоотношения из причинения вреда. Иначе говоря, возмещение вреда в порядке ст. 1064 ГК РФ является одной из форм гражданско-правовой ответственности.

При этом известно, что гражданско-правовая ответственность по сути является имущественно-восстановительной [1, с. 590]. И в контексте ответственности из причинения вреда по ст. 1064 ГК РФ предполагается, что через возмещение вреда как меры ответственности должно быть восстановлено первоначальное положение потерпевшего. В нашем случае – государства. Именно восстановление первоначального имущественного положения потерпевшего от причинения вреда является принципиальной чертой этой формы гражданско-правовой ответственности [2, с. 482; 3, с. 258, 261].

Соответственно в ст. 1082 ГК РФ устанавливаются и способы возмещения вреда. Все они таковы, что могут восстановить исключительно первоначальное положение потерпевшего. К числу этих способов относятся:

а) возмещение вреда в натуре (предоставление вещи того же рода и качества, исправление поврежденной вещи и т. п.);

б) возмещение причиненных убытков (п. 2 ст. 15 ГК РФ), в числе которых:

– расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права;

– утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб);

– неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Возникает вопрос: какого рода вред наносится имущественному положению государства неуплатой налога (образовавшейся недоимкой) с тем, чтобы виновное в этом лицо могло его возместить одним из вышеназванных способов? Очевидно – никакой. Очевидно в том смысле, что

вред (ущерб), причиненный государству неуплатой налога (недоимкой) принципиально отличается от вреда (ущерба), причиняемого в гражданско-правовом порядке и ответственность за который предусмотрена ст. 1064 ГК РФ. Разница в том, что гражданско-правовой вред по ст. 1064 ГК РФ предполагает нанесение урона *первоначальному* положению потерпевшего, в связи с чем требуется возмещение вреда как меры ответственности для восстановления первоначального положения потерпевшего. Коротко говоря, по смыслу главы 59 ГК РФ, нельзя причинить вред тому, у кого первоначально не было объекта причинения вреда применительно к конкретной ситуации. Что касается причинения государству вреда в связи с неуплатой налога, то образовавшаяся в связи с этим недоимка не наносит урон *первоначальному имущественному* положению государства. Вред (ущерб), причиненный государству неуплатой налога (недоимкой), выражается в неполучении государством бюджетного дохода, отвечающего ожиданиям государства исходя из соответствующего бюджета как финансового плана и закона о бюджете. Но этого дохода не было у государства первоначально, т. е. до образования недоимки¹ [4, с. 40–43]. Таким образом, этот вред не наносит ущерб первоначальному положению государства как потерпевшему, а значит, и не имеет гражданско-правовой идентификации по ст. 1064 ГК РФ. Соответственно, такого рода вред (ущерб) не нуждается в возмещении, т. е. компенсации. Он может быть удовлетворен государством путем взыскания недоимки в публично-правовом порядке согласно НК РФ, т. е. через властную деятельность государства.

В связи с этим недоимка как явление налогового права не может рассматриваться как факт причинения вреда в гражданско-правовом смысле и, соответственно, не может являться одним из оснований возникновения деликтного правоотношения по возмещению вреда, предусмотренного ст. 1064 ГК РФ [5, с. 153–157].

Таким образом, можно утверждать, что конструкция охранительного правоотношения, созданная Постановлением КС РФ от 8 декабря 2017 г., не соответствует гражданско-правовой конструкции, предусмотренной ст. 1064 ГК РФ, и, в этом смысле, является уникальной. Поскольку такое правоотношение по возмещению вреда имеет налогово-правовое основание – неуплаченный налог и пени, не в полной мере соответствует гражданско-правовой конструкции ответственности за причинение вреда, постольку можно, хотя и достаточно условно, утверждать, что данное правоотношение является околоналоговым правоотношением.

Из всего сказанного следует, что связь налогового и гражданского права является многомерной, и не ограничивается только переплетением, исходящим из п. 3 ст. ГК РФ в контексте с п. 1 ст. 11 НК РФ. Она, эта связь, имеет место и на границе гражданского и неналогового права, что требует от

¹ Очевидно, что такой ущерб нельзя рассматривать как неполученные доходы, составляющие упущенную выгоду, так как упущенная выгода образуется только в отношениях гражданского оборота, а доходы, недополученные в бюджет государства образуются в отношениях публичного финансового оборота, т. е. имущественных отношений, регулируемых нормами финансового права.

правоприменителя очень детального анализа природы правоотношений, хороших знаний гражданско-правовой доктрины и юридических конструкций гражданско-правовых институтов. Именно от этого на практике зависит правильная идентификация налогово-правовых и прочих, околоналогово-правовых ситуаций.

Список использованных источников

1. Гражданское право : учебник : в 4 т. – Т. 1. Общая часть / отв. ред. Е. А. Суханов. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 720 с.
2. Гражданское право : учебник / под ред. Ю. К. Толстого, А. П. Сергеева. – СПб. : ТЕИС, 1996. – Ч. 1. – 550 с.
3. Кархалев, Д. Н. Охранительное гражданское правоотношение / Д. Н. Кархалев. – М. : Статут, 2009. – 332 с.
4. Карасева, М. В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и сущностная обусловленность / М. В. Карасева // Государство и право. – 2012. – № 7. – С. 40–43.
5. Карасева (Сенцова), М. В. Законность, экономическая целесообразность и защита прав налогоплательщиков / М. В. Карасева // Право и власть: основные модели взаимодействия в многополярном мире : сб. тр. междунар. науч. конф. Воронеж, 2–3 июня 2017 г. – Воронеж : НАУКА-ЮНИПРЕСС, 2017. – С. 153–159.

Карамышев А. В.

ПАРТИЦИПАТОРНОЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ДЛЯ БЕЛАРУСИ

Белорусский государственный университет,
пр. Независимости, 4, 220007, Минск, Беларусь, kafedra_gu@bsu.by

Вопросы совершенствования публичного бюджетного механизма и сегодня не перестают быть в центре внимания как специалистов – ученых и функционеров, так и представителей общественных институтов и структур. Связанные с этим ожидания и предпринимаемые практические шаги характерны и для Беларуси. Основные цели в этом направлении сформулированы в Стратегии реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь 23.12.2015 № 1080 «О реформировании системы управления государственными финансами Республики Беларусь». Данный документ принят по итогам оценки эффективности управления государственными финансами на основе международной методологии PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability) с точки зрения таких критериев, как реалистичность бюджета, полнота и прозрачность.

В этом контексте достаточно значимым шагом является начатый в 2018 г. Министерством финансов Республики Беларусь информационно-ориентированный проект «Бюджет для граждан» [1]. Этот проект охватывает и местные бюджеты областного и базового уровня. Объявленные Минфином

цели этого проекта состоят в том, чтобы в простой и понятной форме информировать граждан о формировании бюджета и использовании бюджетных средств, способствуя тем самым повышению компетентности граждан в бюджетных вопросах, вовлечению населения в бюджетный процесс.

Стратегия реформирования системы управления государственными финансами, не указывая на те или иные политико-правовые инструменты, актуализирует, как представляется, и проблему прямого демократического участия в бюджетном процессе. Ведь это участие не может не быть составляющей обозначенного Стратегией «бюджетирования, ориентированного на результаты», с расширением самостоятельности и повышением ответственности участников бюджетного процесса, коими на местном уровне являются представительные и исполнительные и распорядительные государственные органы – главенствующие, но все же не самодостаточные структурные элементы полиинституциональной демократической системы местного управления и самоуправления с ее базовым принципом единства и целостности.

В настоящее время еще не выработана комплексная организационно-правовая основа для использования различных форм демократической компоненты процесса «бюджетирования». Данная политико-правовая субстанция еще пребывает в некоем «анабиозе», на что во многом влияет гиперболизированное представление о бюджете и прямой демократии как вещах «несовместных». Законом установлен запрет решать бюджетные вопросы гражданами непосредственно – на референдуме. Тем не менее наличие такого весомого (и в целом оправданного) «финансового регулятора» прямой демократии не характеризует и не дает оснований недооценивать и ограничивать все иные права и возможности граждан, местного населения через различные формы и проявления самоорганизации заинтересованно и рационально влиять на бюджет территории как при его формировании, так и исполнении, расходовании средств.

Прежде всего следует отметить, что гласность бюджетов является краеугольным принципом бюджетного устройства Беларуси и реализуется путем доведения до граждан через средства массовой информации хода обсуждения и принятия закона о бюджете Республики Беларусь, решений местных Советов депутатов о соответствующем местном бюджете на очередной финансовый (бюджетный) год.

Свою позитивную роль в процессе «бюджетирования» способно играть общественное территориальное самоуправление, действующее в интересах жителей и достаточно четко и быстро артикулирующее в первичном виде злободневные вопросы жизнедеятельности территориальных сообществ, нуждающиеся в финансировании и, в конечном итоге, требующие системно-программного решения на уровне органов власти с направлением бюджетных средств. При этом важно, чтобы заинтересованные институции общественного территориального самоуправления участвовали в той или иной форме в освоении этих ресурсов.

В статье 17 Закона Республики Беларусь от 4 января 2010 г. № 108-З «О местном управлении и самоуправлении в Республике Беларусь» предусмотрена возможность делегирования Советами депутатов отдельных своих полномочий органам территориального общественного самоуправления. Советы утверждают комплексы (планы) мероприятий, финансируемых за счет средств местных бюджетов, по вопросам жилищного строительства, благоустройства соответствующей территории, дорожного строительства, коммунально-бытового и социального обслуживания граждан, социальной поддержки ряда категорий граждан, осуществляют контроль за реализацией. В связи с этим органам общественного территориального самоуправления могут быть переданы (делегированы) в определенном объеме контрольные функции за выполнением территориальных (бюджетных) программ развития. Социальную и организационно-практическую значимость будет иметь также опыт привлечения органов общественного территориального самоуправления к непосредственному освоению на договорной основе некоторого объема бюджетных средств в рамках реализации местных программ.

В действующем законодательстве данный «функциональный алгоритм» практически не обозначен, что существенно сдерживает взаимные инициативы органов власти и общественного самоуправления, поэтапное налаживание реальной кооперации в решении территориальных задач на основе бюджетных ресурсов и того или иного финансового участия жителей.

Касаясь проблематики «софинансирования», сразу отметим следующее. На сегодня в законодательстве единственно закреплена квази-публичная конструкция «средств самообложения», включаемых в состав местных бюджетов первичного уровня и расходующихся соответствующими исполкомами под контролем исполкомов базового уровня. Суммы самообложения вносятся гражданами на добровольной основе, в отличие, скажем, от Российской Федерации с ее практикой судебного взыскания с жителей установленных местными референдумами (сходами граждан) сумм обязывающего самообложения либо отмены судами такого рода решений местных институций, противоречащих в той или иной части законодательству.

Нормативное регулирование и практика добровольного финансового самообложения в Республике Беларусь неоднозначны. Механизм софинансирования не должен быть просто «приходно-кассовым» и сводиться к номинальному переводу собранных жителями (в достаточном объеме) денег в бюджет и их последующему расходованию по бюджетным правилам ответственными распорядителями и получателями. Интегрирование данных средств в структуру бюджета не может не предполагать комплексного, сбалансированного решения вопроса денежного покрытия конкретной местной инициативы, институцированной организационно и финансово. Однако здесь ситуацию все же характеризуют недостаточная правоопределенность относительно субъектов и объектов (приоритетов) инициатив, горизонтально-вертикального структурирования моделей софинансирования, сопутствующие этой неопределенности субъективные факторы, сдерживающие консолидацию местных финансовых властей и граждан.

Как показывает практика, некоторые объемы средств самообложения аккумулируются в бюджетах первичного уровня и вместе с суммами, выделяемыми по возможности из районных бюджетов, направляются на решение вопросов благоустройства и коммунального хозяйства, непосредственно отнесенных к ведению местных властей и предполагающих плановое бюджетное обеспечение (освещение улиц, улучшение дорожного покрытия, ремонт колодцев, памятников и т. п.) [3]. Привлечение достаточно ограниченных добровольных взносов граждан не может существенно повлиять на реализацию капиталоемких коммунальных проектов. Все это говорит о том, что предусмотренная законодательством финансово-правовая модель самообложения запрограммирована на спорадическое применение в усеченном сегменте самоорганизации жителей. При этом она «механически» встроена в устоявшуюся систему государственного администрирования публичными финансами и со своей стороны является фактором, сдерживающим ее модернизацию, использование других, гибких моделей участия граждан в процессе территориального бюджетирования и софинансирования. Представляется вполне оправданным отказаться от существующей модели и самого термина «самообложение граждан» и сформировать правовую основу для реализации новых, в том числе конкурсных, практик публично-общественного управления местными финансами.

Жизнь диктует необходимость внедрения в белорусскую практику механизма так называемого партиципаторного местного бюджетирования (бюджеты участия). Оно уже довольно широко распространено за рубежом (Латинская Америка, США, Европа, Китай, Южная Корея). Такой механизм начал апробироваться в Украине, намечен к внедрению в Казахстане. В Российской Федерации этот механизм действует уже несколько лет, и во многих регионах реально укоренилась практика «инициативного бюджетирования», основанная на решении вопросов местного значения при непосредственном участии граждан в определении и выборе объектов расходования бюджетных средств, а также в последующем контроле за реализацией проектов. В качестве свежего примера можно привести реализуемый в текущем году в Нижегородской области проект участия населения в модельном бюджете территории «Вам решать!». Жители смогут самостоятельно решить, какие объекты и мероприятия в их муниципалитете будут финансироваться в 2020 г. за счет дотаций из областного бюджета [2].

В большей части практика «инициативного бюджетирования» реализована в моделях софинансирования местных проектов за счет бюджетных средств и средств жителей, а нередко и вложений бизнес-структур. В преобладающей части общие средства направляются на развитие мест массового отдыха и объектов организации благоустройства, автомобильные дороги и сооружения на них, образовательные объекты и учреждения культуры и т. п. Программу характеризуют следующие особенности: конкурсность процедур, безусловное партиципаторное

вовлечение населения, интеграция в административную, бюджетную и правовую системы Российской Федерации.

Определенный опыт софинансирования местных инициатив накоплен и в Беларуси. На протяжении 12 лет на конкурсной основе реализуются проекты с привлечением средств жителей и грантов под эгидой Европейской Ассоциации местной демократии – ALDA. За период 2007–2017 гг. рассмотрено более 300 проектов, 90 проектов отобраны на конкурсной основе и реализованы. Основная тематика проектов: экология и охрана окружающей среды, благоустройство, развитие спорта и туризма, культура и восстановление культурного наследия, молодежные инициативы, сохранение и развитие местных традиций и ремесел. Вот только некоторые примеры реализованных жителями инициатив: «Создание музея Дуги Струве «Дуга, объединяющая народы и культуры» (Ошмянский район); «Развитие микрозаказника «Остров» как один из факторов устойчивого развития агрогородка «Вежны» (Светлогорский район); «Вместе – к решению проблем детей-инвалидов и детей-сирот в г. Речица»; «Вовлечение людей пожилого возраста в активизацию местных сообществ» [4].

Следует отметить, что средства местных бюджетов в этих проектах практически не были задействованы. В то же время, если бы в местных бюджетах прямо предусматривался некоторый объем средств на финансирование (преимущественно, на конкурсной основе) инициативных проектов, например, первоначально в объеме 0,1–0,3 процента доходной части бюджетов базового уровня, то их количество и, как следствие, социально-консолидирующий эффект от реализации существенно бы возросли. В этом прямой интерес местных органов власти и немаловажный показатель эффективности регулирования социальной среды, управления подведомственной территорией.

Полагаем, что на основе обобщения и анализа всей практики необходимо выработать организационно-правовой механизм «бюджета гражданского участия» в Беларуси. Прежде всего эта идея должна получить «идеологическое постулирование» в концепции совершенствования системы местного самоуправления, работу над которой сегодня по поручению Главы государства ведет Совет Республики Национального собрания Республики Беларусь. При этом вопросы децентрализации и демократизации управления местными финансами должны решаться в русле конституционной реформы в Беларуси.

Список использованных источников

1. Бюджет Республики Беларусь для граждан на 2019 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://minfin.gov.by/upload/bp/budget/budget2019.pdf>. Дата доступа: 10.10.2019.

2. Нижегородцы смогут выбрать социально-значимые проекты, реализация которых будет профинансирована из бюджета Нижегородской области [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://xn--b1acdfjhb2acclca1a.xn--p1ai/news/2302>. Дата доступа: 10.10.2019.

3. Председатель районного Совета депутатов Оксана Огородникова рассказала о благоустройстве методом самообложения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gorkiv.by/predsdatel-rajonno-go-soveta-deputatov-oksana-ogorodnikova-rasskazala-o-sobrannyx-dengax-metodom-samooblozheniya/>. – Дата доступа: 10.10.2019.

4. Реализация гражданских инициатив на местном уровне – опыт Беларуси (примеры из практики в рамках 10-летнего сотрудничества Европейской Ассоциации местной демократии – ALDA и ПОО «Фонд им. Льва Сапег») / сост. Андрей Завадский; Просветительское общественное объединение «Фонд им. Льва Сапег». – Минск : Молпресс, 2017. – 100 с.

Кирпин С. В.

К ВОПРОСУ О ПРИМЕНЕНИИ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО НАДЗОРА ЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ БАНКОВ

Саратовская государственная юридическая академия,
ул. Вольская, 1, 410056, Саратов, Россия, kirpinsv@mail.ru

Банковская система занимает особое место в современных экономических отношениях, является связующим звеном рыночных процессов, влияет на финансовую стабильность внутри страны и на жизнедеятельность общества в целом. Одним из условий устойчивого развития и нормального функционирования банковской системы является наличие эффективной системы банковского надзора.

Банковский надзор представляет собой публично-правовую деятельность, реализуемую центральным банком и (или) специальным публично-правовым органом (или несколькими органами), нацеленную на поддержание стабильности и развитие банковской системы страны и, как следствие, поддержание стабильности всей финансовой системы и национальной денежной единицы, а также на защиту интересов вкладчиков и кредиторов [1].

В России совершенствование банковского надзора получило особую актуальность после кризиса 2008 г., который повлиял на банковские системы. Появилась необходимость международной кооперации для решения задачи по выработке международных стандартов в сфере банковского надзора и совершенствованию национального законодательства.

Весомая роль банковского надзора в укреплении стабильности банковской системы порождает объективную необходимость выявления недостатков предыдущей практики его реализации, поиска новых тенденций и решений, которые позволят более эффективно воздействовать на кредитные организации, поддерживать стабильность банковской системы, обеспечивать защиту интересов вкладчиков и кредиторов.

Исключительная значимость кредитных институтов в развитии финансовой системы каждого государства подтверждает необходимость существования механизма, с одной стороны, поддерживающего стабильность

банковских систем, с другой – превентивно воздействующего на возникающие риски. Х. И. Мюллер писал, что цена некачественного надзора в рыночной экономике высока и следует направить значительные усилия на эту деятельность, несмотря на то, что результат качественного надзора не является наглядным (его нельзя измерить) [2, с. 55].

Динамичное развитие финансовых услуг и продуктов, применение новых технологий, адаптация новых способов ведения бизнеса на современном этапе обуславливают применение Банком России актуальных подходов в рамках надзорной деятельности. Наличие императивных предписаний не всегда коррелирует с развитием бизнеса и внедрением инноваций. Экономика (в данном случае – банковская система) в конечном счете определяет правовые формы и институты [3]. Приоритетной характеристикой реагирования Банка России на ситуации, несущие риски является превентивность. В докладе для общественных консультаций «Использование в надзорной практике Банка России мотивированного (профессионального) суждения» обсуждается необходимость замены количественной оценки деятельности финансовых организаций на качественную. Усложнение денежно-кредитной политики, высокая динамика банковского бизнеса, появление новых финансовых инструментов на современном этапе не дают возможности банковскому надзору опираться только на вопросы соблюдения требований нормативных актов. В целях предупреждения рисков кредитных организаций, предлагается внедрить институт мотивированного (профессионального) суждения, который хоть и сам по себе не является решением, не создает индивидуальный правовой акт, но подготавливает почву для принятия необходимого решения.

«Общество, основанное на рыночных отношениях и предполагающее значительную свободу выбора, немислимо без правовой системы, без власти закона», – справедливо отмечал английский социолог К. Поппер [4, с. 8]. Современные темпы развития финансовой системы заставляют задумываться о внедрении новых, более гибких механизмов реагирования, основанных на приоритете экономического (или фактического) содержания над юридической формой. Обсуждается возможность реализации Банком России надзорных полномочий в отношении поднадзорных организаций (в том числе кредитных) при отсутствии формальных нарушений закона, но при выявлении рисков.

О. Н. Горбунова писала о том, что в решении денежных вопросов государства и частных лиц руководствоваться стоит ничем иным, кроме как нормами определенной отрасли права. Принятие решений, основанных на «особых принципах, общих положениях, отдельных специфических приемах регулирования» создают угрозу подмены цели банковского законодательства (не обеспечение интересов государства и граждан, а защита позиций банков) [5, с. 16]. Позиция отстаивания приоритета верховенства закона, а далее – важности отраслевого законодательства для регулирования соответствующих правоотношений, бесспорно, актуальна по сей день. С другой стороны, трудно отрицать необходимость быстрого реагирования надзорного органа

на изменяющиеся условия функционирования кредитных организаций, создающие риски, на которые следует незамедлительно реагировать.

Именно «систематическая оценка рисков банков, выявление банков и сфер их деятельности, имеющих наибольшие риски, позволяют своевременно принимать необходимых корректирующие меры и более рационально использовать надзорные ресурсы» [6]. При таком подходе меняется содержательная сторона взаимодействия органа надзора с поднадзорными организациями: вместо формального изучения соблюдения и исполнения законодательных требований количественного характера, проверяется выполнение качественных требований. Надзорный орган исследует и оценивает способность внутренней политики кредитных организаций обеспечить устойчивость банка в долгосрочной перспективе.

Стратегия развития банковского сектора Российской Федерации на период до 2015 года выделяла в качестве основного недостатка банковского надзора – формальный подход. Причиной такого недостатка выступает ограниченность правовых возможностей Банка России в реализации содержательных подходов к оценке рисков кредитных организаций. Не соответствует международным стандартам и ограниченность перечня мер надзорного реагирования Банка России. Стратегия предполагала внедрение новых регулятивных стандартов в полной мере до 1 января 2019 г. [7].

Сегодня существует объективная необходимость моделировать состояние кредитных организаций во взаимосвязи с макроэкономическими условиями для того, чтобы создавать возможность своевременного принятия корректирующих мер. Мировое финансовое сообщество говорит об особой роли риск-ориентированного подхода в регулировании деятельности банков. Это отражается в позициях Базельского комитета, в руководстве ФАТФ по применению риск-ориентированного подхода для банковского сектора.

Иностранные юрисдикции содержат положения о том, что надзорный орган в некоторых случаях может осуществлять надзорные действия по своему усмотрению [8]. При этом объем собственных полномочий надзорного органа раскрывается в зависимости от его возможности ответственно, честно и постоянно осуществлять свои полномочия. В качестве одного из методов риск-ориентированного надзора выступает мотивированное (профессиональное) суждение, нашедшее свое применение в законодательствах стран Восточной Европы и Содружества Независимых Государств. Согласно ст. 34 Банковского кодекса Республики Беларусь под мотивированным суждением понимается формализованное, логически обоснованное профессиональное мнение работников Национального банка Республики Беларусь, которое может являться основанием для принятия решений в области осуществления банковского надзора правлением Национального банка и должностными лицами Национального банка, уполномоченными на принятие соответствующих решений.

Действующее в России банковское законодательство фрагментарно закрепляет возможность применения профессионального (мотивированного) суждения Банком России. Так, Федеральный закон «О страховании вкладов

физических лиц в банках Российской Федерации» в ст. 44 закрепляет необходимость исследования Банком России финансового состояния банков, желающих участвовать в системе страхования вкладов. Федеральный закон «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» в ст. 64 содержит положение о том, что Банк России устанавливает максимальный размер риска на связанное с кредитной организацией лицо. В национальном законодательстве существуют и другие возможности Банка России в рамках риск-ориентированного надзора. Вместе с тем в профессиональном сообществе стоит вопрос о расширении сфер влияния надзорного органа и уточнении процедуры формирования и применения мотивированного (профессионального) суждения, обеспечении публичности принимаемых решений.

Риск-ориентированный надзор требует создания собственного механизма и процедур, способствующих верному выбору кредитных организаций, которые в действительности создают риски в своей деятельности, необходимо и наличие правового основания применения тех или иных мер. Без законодательного осмысления и регулирования перспектив взаимодействия Банка России с кредитными организациями, вряд ли можно говорить о полном правовом регулировании рассматриваемых отношений.

Банковский надзор обретает тенденцию к превентивной реакции на действия поднадзорных организаций, стремится быть более эффективным. В долгосрочной перспективе это может позволить реализовать возможность принимать решения на основе профессионального (содержательного) суждения. Подобные изменения назрели, но должны быть плановыми и соответствующими уже выработанной международной практике применения данного института.

Список использованных источников

1. Рождественская, Т. Э. Банковский надзор на современном этапе: понятие, цели, принципы / Т. Э. Рождественская // Вестник университета им. О. Е. Кутафина (МГЮА). – 2015. – № 3. – С. 161–171.
2. Мюллер, Х. И. О банковском надзоре в странах с рыночной ориентацией / Х. И. Мюллер // Деньги и кредит. – 1990. – № 3. – С. 48–55.
3. Матузов, Н. И. Теория государства и права / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – М., 2000.
4. Поппер, К. Р. Открытое общество и его враги : пер. с англ. : в 2 т. / К. Поппер ; под общ. ред. В. Н. Садовского. – М., 1991. – Т. 1. – 446 с.
5. Горбунова, О. Н. Выделять банковское право в отдельную отрасль права пока рано (некоторые замечания на статью Г. А. Тосуняна «Место банковского права в системе российского права») / О. Н. Горбунова // Юридический мир. – 1998. – № 8. – С. 15–19.
6. Дубков С. Риск-ориентированный банковский надзор как элемент государственного регулирования / С. Дубков // Банкаўскі веснік. – чэрвень 2012. – С. 25–29.
7. Стратегия развития банковского сектора Российской Федерации на период до 2015 года [Электронный ресурс] : Заявление Правительства РФ № 1472п-П13, Банка России № 01-001/1280 от 05.04.2011 // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2019.

8. О доступе к деятельности кредитных организаций и пруденциальном надзоре за кредитными организациями и инвестиционными фирмами : Директива Европейского союза 2013/36/ЕС / [Электронный ресурс] // EURLex. – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32013L0036&qid=1410781492739> – Дата доступа: 09.03.2020.

Колесень Н. Г.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАК ОДНО ИЗ УСЛОВИЙ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ПРОВЕРЯЕМОЕ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ОЦЕНКИ РЕГУЛИРУЮЩЕГО ВОЗДЕЙСТВИЯ

Институт экономики Национальной академии наук Беларуси
ул. Сурганова, 1, корп. 2, 220072, г. Минск, Беларусь, kolesen_nick@rambler.ru

С начала 2019 г. в Республике Беларусь в процедуру разработки и принятия новых нормативных правовых актов была включена дополнительная стадия – оценка регулирующего воздействия проектов указанных актов на условия осуществления предпринимательской деятельности (далее – ОРВ). Под ОРВ понимается механизм анализа конкретных целей и проблем государственного регулирования, поиска иных путей достижения поставленных целей регулирования, а также связанных с ними выгод и издержек социальных групп, в отношении которых рассматриваемое регулирование устанавливается, с целью выявления наиболее эффективной модели регулирующего воздействия [1].

Проведение рассматриваемой процедуры направлено в первую очередь на снижение издержек заинтересованных субъектов предпринимательской деятельности, а также на экономию бюджетных ресурсов государства (в том числе путем снижения коррупционных рисков). При этом не менее важно, что ОРВ призвано обеспечивать устойчивое повышение доверия граждан и бизнеса к принимаемым государством решениям. Итоговым результатом ОРВ является повышение эффективности государственного регулирования.

В рамках осуществления ОРВ выявляется проблема, подлежащая разрешению создаваемой нормой, устанавливаются и описываются пути решения проблемы, производится оценка последствий, к которым могут привести предлагаемые варианты, проводятся публичные консультации с заинтересованными субъектами, а также формулируется заключение об ОРВ [1].

В соответствии с требованиями Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) субъекты предпринимательской деятельности являются плательщиками установленных законодательством налогов, сборов, иных обязательных платежей. Соответственно, на субъектов хозяйствования в полной мере распространяются требования налогового законодательства. В результате получается, что оплата установленных для них налогов является одним из условий осуществления предпринимательской деятельности.

На практике количество и размер установленных налоговым законодательством отчислений имеет непосредственное влияние на ведение

бизнеса в целом. В данном случае полагаем необходимым согласиться с мнением М. С. Николаенковой, которая отмечает, что сформированная государством налоговая система напрямую влияет как на функционирование существующих предпринимателей, так и на создание или привлечение новых субъектов предпринимательства [2]. При этом различного рода особенности налоговой системы существенным образом сказываются на функционировании рассматриваемых субъектов. Так, неблагоприятные налоговые условия для осуществления предпринимательства снижают экономическую активность субъектов хозяйствования, как следствие – бизнес и государство не получают планируемый финансовый доход.

С учетом всего изложенного, становится очевидно, что процедура ОРВ применительно к налоговому законодательству имеет прямое отношение, поскольку излишнее налогообложение субъектов хозяйствования является одним из самых серьезных ограничений для ведения бизнеса, особенно для развития малого и среднего предпринимательства.

При рассмотрении данного вопроса необходимо обратить внимание на важное обстоятельство: в соответствии с ч. 2 п. 28 Инструкции по прогнозированию последствий принятия (издания) нормативных правовых актов, утвержденной постановлением Совета Министров от 25 января 2019 г. № 54 (далее – Инструкция) не подлежат ОРВ проекты нормативных правовых актов об установлении, введении, изменении и прекращении действия республиканских налогов, сборов (пошлин) и местных налогов и сборов. Названное ограничение на проведение ОРВ является не единственным. В указанном выше пункте Инструкции также содержится запрет на проведение ОРВ в отношении проектов нормативных правовых актов, регулирующих общественные отношения в области обеспечения обороны и национальной безопасности, военно-технического сотрудничества, экспортного контроля, лицензирования видов деятельности, связанных со специфическими товарами (работами, услугами), бюджетного, валютного законодательства и некоторых иных групп правоотношений. Представляется, что такие ограничения применяются законодателем в целях защиты интересов государства как с позиции обеспечения государственного суверенитета и национальной безопасности, так и с точки зрения, как минимум, поддержания экономической стабильности, а в наилучшей ситуации – обеспечения стабильного экономического роста.

При этом из анализа указанного положения Инструкции следует, что не все проекты нормативных правовых актов, регулирующих сферу налогообложения, не подлежат ОРВ. Так, ОРВ может проводиться в отношении проектов всех нормативных правовых актов в сфере налоговых правоотношений, кроме тех, которые устанавливают новые налоги и сборы, изменяют и прекращают действие республиканских налогов, сборов (пошлин) и местных налогов и сборов. Соответственно, иные аспекты налогового регулирования, например, установление дат внесения платежей, налоговый режим, при их принятии, могут подлежать ОРВ.

Считаем целесообразным отметить достаточную прогрессивность такого положения в сравнении с налоговым законодательством некоторых государств СНГ. В частности, в соответствии с п. 3 ст. 12 Налогового кодекса Российской Федерации, *проекты законов субъектов Российской Федерации, устанавливающие, изменяющие, приостанавливающие и отменяющие налоговые ставки, порядок, сроки уплаты налогов и иные элементы налогообложения по региональным налогам, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, не подлежат процедуре ОРВ.* При этом необходимо отметить, что в соответствии с п. 7 ст. 12 Налогового кодекса Российской Федерации *специальные налоговые режимы могут предусматривать федеральные налоги,* в связи с чем *проведение процедуры ОРВ допускается* в отношении проектов законов субъектов Российской Федерации *по специальным налоговым режимам,* регулирующих ограничения на переход на специальный налоговый режим и на применение специального налогового режима, особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, а также основания и порядок применения указанных льгот.

Однако, по нашему мнению, определенную дискуссионность имеет вопрос включения в перечень ограничений на проведения процедуры ОРВ установление новых налогов и сборов, изменение или прекращение действующих налогов и сборов. Так, при сопоставлении с иными ограничениями проведения ОРВ проекта нормативного правового акта, установленных в ч. 2 п. 28 Инструкции, рассматриваемые в данном вопросе ограничения в части налогового законодательства имеют наибольшее влияние на осуществление предпринимательской деятельности в целом. Поскольку процедура ОРВ предполагает стадию публичного консультирования с заинтересованными группами субъектов, вопрос включения в ОРВ проектов нормативных правовых актов, вносящий изменения в перечень государственных и местных налогов и сборов, представляется целесообразным и оправданным.

Для подтверждения данной позиции считаем необходимым обратиться к успешному опыту проведения ОРВ в Республике Казахстан. Уточним, что относительно казахского законодательства, вместо оценки регулирующего воздействия, применяется термин «анализ регуляторного воздействия». Так, в соответствии с п. 2 Правил проведения и использования анализа регуляторного воздействия регуляторных инструментов, утвержденных приказом Министра национальной экономики Республики Казахстан от 30 ноября 2015 г. № 748, анализу регуляторного воздействия подлежат проекты документов Системы государственного планирования, концепции проектов законов, проекты нормативных правовых актов, проекты технических регламентов Евразийского экономического союза, предусматривающих введение регуляторного инструмента и связанных с ним требований или ужесточение регулирования. При этом пунктом 2 ст. 82 Предпринимательского кодекса Республики Казахстан предусматривается перечень проектов актов законодательства, в отношении которых анализ регуляторного воздействия не проводится. Например, анализ регуляторного

воздействия не применяется в отношении проектов нормативных правовых актов, регулирующих оборот вооружения и военной техники, оборот гражданского и служебного оружия и патронов к нему, регулирующих деятельность финансовых организаций и лиц, входящих в состав страховых групп и банковских конгломератов, акты, вводящие юридическую ответственность, и ряд иных ограничений. Заметим, что в названном перечне отсутствуют какие-либо указания на ограничение проведения анализа регуляторного воздействия в отношении налогового регулирования. На практике это означает, что проект любого нормативного правового акта, регулирующего правоотношения в сфере налогообложения, в том числе устанавливающего новые налоги и сборы, а равно их отменяющего либо изменяющего, в любом случае подлежит анализу регуляторного воздействия.

С учетом высокой значимости вопроса налогообложения для осуществления предпринимательской деятельности, полагаем, что применяемая в законодательстве Республики Казахстан концепция анализа регуляторного воздействия в отношении исследуемого аспекта правоотношений является оправданной. Считаем, что в ходе дальнейшего развития и совершенствования отечественного института ОРВ в части проведения данной процедуры в отношении проектов нормативных правовых актов, регулирующих налоговые правоотношения, внедрение подобных положений целесообразно. Также озвученное предложение актуально в рамках реализации Стратегии развития малого и среднего предпринимательства «Беларусь – страна успешного предпринимательства» на период до 2030 г., утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 октября 2018 г. № 743, в которой дополнительно подчеркивается важность стабильной системы ОРВ для развития предпринимательства.

Необходимо отметить, что с 2016 г. в открытом доступе на сайте Министерства экономики Республики Беларусь в интернете размещен проект Указа Президента Республики Беларусь «Об оценке регулирующего воздействия проектов нормативных правовых актов (их отдельных положений), влияющих на условия осуществления предпринимательской деятельности». В подпункте 1.5 проекта названного документа содержится перечень нормативных правовых актов, в отношении проектов которых ОРВ не проводится [3].

Названный перечень близок к тому, который в настоящее время закреплен Инструкцией по прогнозированию последствий принятия (издания) нормативных правовых актов, за исключением исследуемого ограничения проведения ОРВ проектов нормативных правовых актов, вводящих новые республиканские или местные налоги и сборы, а также их изменяющие либо прекращающие действие, и положений в отношении лицензирования отдельных видов деятельности. Соответственно, с учетом вышеизложенного полагаем, что рассматриваемое ограничение в дальнейшем подлежит корректированию.

Таким образом, в качестве вывода необходимо отметить, что на практике налогообложение является одним из наиболее существенных

условий осуществления предпринимательской деятельности, ввиду чего проведение ОРВ проектов законодательства, изменяющего рассматриваемую группу правоотношений, представляет особую значимость. Соответственно, представляется целесообразным и перспективным дальнейшее внедрение исследуемой процедуры в рамках разработки и принятия проектов нормативных правовых актов, устанавливающих регулирование налоговых правоотношения.

Список использованной литературы

1. Дидикин, А. Б. Оценка регулирующего воздействия и нормотворчество [Электронный ресурс] / А. Б. Дидикин // Издательское решение по лицензии Ridero. – Екатеринбург, 2018. – Режим доступа: <https://publications.hse.ru/mirror/pubs/share/direct/222890893>. – Дата доступа: 10.11.2019.

2. Николаенкова, М. С. Социокультурные факторы экономического роста: обзор современного зарубежного опыта [Электронный ресурс] / М. С. Николаенкова // Журнал «Киберленинка». – М., 2019. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/rol-gosudarstvennoy-registratsii-v-chastnom-prave>. – Дата доступа: 10.11.2019.

3. Об оценке регулирующего воздействия проектов нормативных правовых актов (их отдельных положений), влияющих на условия осуществления предпринимательской деятельности [Электронный ресурс]: проект Указа Президента Республики Беларусь // Министерство экономики Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://economy.gov.by/ru/act-list-ru/view/Ministerstvo-ekonomiki-Respubliki-Belarus-priglasheet-prinjat-uchastie-v-obsuzhdenii-proekta-Ukaza-4254-2016/>. – Дата доступа 11.11.2019

Красковская Д. Э.

ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ КАК МЕРЫ ЛИБЕРАЛИЗАЦИИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Академия управления при Президенте Республики Беларусь
ул. Московская, 17, Минск, 220007, Беларусь, daria.kraskovskaya@mail.ru

Республика Беларусь, как и многие другие страны, зачастую сталкивается с проблемой неуплаты налогов. Масштабы этого явления вынуждают государство в лице государственных органов понять и установить причины неуплаты налогов, разработать правовые средства, при помощи которых возможно оказание влияния на субъектов, нарушающих налоговое законодательство [1, с. 155].

Одним из перспективных инструментов в налоговых реформах, связанных с либерализацией отечественной экономики в русле Директивы Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2010 г. № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» и направленных на создание новых правовых оснований во взаимоотношениях государства и налогоплательщиков, на

финансовую стабилизацию субъектов хозяйствования, повышение поступления налогов, профилактику правонарушений в сфере налоговых отношений и улучшение инвестиционного климата, является институт налоговой амнистии [2, с. 72]. Под последней обычно понимается ограниченная во времени оферта правительства определенным группам налогоплательщиков уплатить установленную сумму налогов и сборов за прошлые периоды в обмен на освобождение от штрафов и пеней за их неуплату и отказ от уголовного преследования [3, с. 324].

Проблемы теневой экономики, ухода от налогообложения приводят к тому, что фискальные органы не могут обеспечить должного поступления доходов в бюджет государства. Причинами возникновения таких проблем могут выступать:

- 1) пробелы в налоговом законодательстве;
- 2) недостаток правовых инструментов обеспечения налогового законодательства;
- 3) слабости конкурентной среды и налогового администрирования и др.

Экономические причины влияют не только на необходимость проведения кампании, а также на выбор определенной ее формы. В зависимости от конкретного случая, налоговая амнистия проводится в следующем виде:

- 1) частичное или полное избавление от задолженности;
- 2) частичное или полное избавление от пеней и штрафов;
- 3) избавление от уголовной ответственности;
- 4) оплата задолженности в рассрочку.

Подход к формам налоговой амнистии различается в научной литературе в зависимости от автора, практики и законодательства. Изучая практический опыт Российской Федерации, можно выделить следующие формы проведения налоговой амнистии [4, с. 3]:

- 1) амнистия с корректировкой деклараций – налогоплательщикам позволяется на условиях смягчения санкций внести изменения в декларации за текущих год;
- 2) амнистия расследований – налогоплательщикам обеспечивается непроведение проверок деклараций за определенные периоды на условии определенных выплат.
- 3) амнистия штрафов – частичное списание штрафов в обмен на единовременную компенсацию.

Государство, принимая решение о необходимости, а в дальнейшем и проведении налоговой амнистии, ставит целью достижение определенных показателей и целей. Как итог, проведение налоговой амнистии может дать как положительные, так и отрицательные результаты.

Главным аргументом в пользу внедрения данного института является возможность увеличения доходов, поступающих в государственный бюджет. Сюда следует отнести также и другие факты-«за», а именно: расширение базы налогоплательщиков за счет выведения их части из теневой экономики; приток капитала, который был выведен за пределы государства для ухода от налогов; повышение налоговой дисциплины [3, с. 325–336].

Однако есть и негативные аспекты, с которыми может столкнуться государство. В первую очередь стоит сказать, что проведение налоговой амнистии требует немалых затрат самого государства. Налоговая амнистия может не оправдать себя, а упущенная выгода, в случае ее непроведения, значительно превысит приток денежных средств. Нельзя не указать на то, что проведение такой кампании может повлечь еще ряд негативных последствий, таких как: снижение налоговой дисциплины – налогоплательщики не будут платить налоги, а ожидать проведения следующей налоговой амнистии; недовольство несправедливостью налоговой амнистии добросовестными налогоплательщиками; сигнал того, что государство в лице фискальных органов неспособно обеспечить собираемость налогов; нелегальность дохода не позволит субъектам воспользоваться налоговой амнистией и задекларировать свои доходы [5–7].

Анализ сегодняшней экономической ситуации Республики Беларусь позволяет сделать вывод о наличии достаточных предпосылок для проведения налоговой амнистии.

Процесс реформирования налоговой системы оказывает существенное влияние на всех субъектов налоговых правоотношений. 28 декабря 2017 г. решением коллегии Министерства по налогам и сборам утверждена Стратегия развития налоговых органов Республики Беларусь на 2016–2020 годы, которая непосредственно закрепляет цели и шаги их достижения при проведении реформирования. Главными целями является достижение полноты поступления налогов и сборов в бюджеты Республики Беларусь, а также создание комфортных условий для выполнения субъектами фискальных обязанностей.

Последние десятилетие для Республики Беларусь было связано с реформирование системы налогообложения, что привело к снижению налоговой нагрузки. В период с 2007 по 2011 г. были отменены многие «нестандартные налоги» (отчисления в фонд занятости, чрезвычайный налог для ликвидации последствий аварий на ЧАЭС, налог с пользователей автомобильных дорог и т. д.) [3, с. 336]. Имеют место изменения в характеристиках инвестиционного климата и конкурентной среды, а также наличие определенных показателей, который позволяют сделать вывод о высоком удельном весе теневого сегмента в национальной экономике [3; 8; 9].

Правильная реализация налоговой амнистии на основе международного опыта позволит, по нашему мнению, добиться в Республике Беларусь [10]:

- пополнения бюджета за счет средств, поступивших в результате декларирования сокрытых или просроченных налоговых платежей;
- финансовой стабилизации предприятий-должников, поскольку создаст возможность поступления необходимых для осуществления их бизнеса оборотных денежных средств;
- привлечения дополнительных инвестиций и стимулирования экономического роста путем легализация капиталов и повышения объемов налоговых доходов;
- репатриации незаконно вывезенного капитала за пределы страны и последующей возможности ввести его в отечественную экономику;

– профилактики налоговых правонарушений (ст. 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях) и преступлений (ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь);

– улучшения налоговой дисциплины в виде полного и достоверного налогового учета субъектов налоговых правоотношений.

Делая вывод, мы можем сказать, что институт налоговой амнистии имеет серьезные предпосылки, а также достаточные риски проведения. Фискальные органы государства используют один из видов налоговой амнистии в качестве правового влияния на субъектов, нарушающих налоговое законодательство. Проведение налоговой амнистии имеет свои результаты, а также положительные моменты, однако серьезные риски не позволяют сделать вывод об однозначности эффективности использования данного правового института.

Список использованных источников

1. Мамедова, Б. Ф. Налоговая амнистия в России и ФРГ: понятие, цели и результативность / Б. Ф. Мамедова // Актуальные проблемы Российского права. – 2009. – № 4. – С. 155–163.

2. Сакович, А. С. Налоговая амнистия: вопросы происхождения и юридическое значение / А. С. Сакович // Промышленно-торговое право. – 2011. – № 12. – С. 72–77.

3. Финансовая диета: реформы государственных финансов Беларуси / К. В. Рудый [и др.]; под науч. ред. К. В. Рудого. – Минск : Звезда, 2016. – 464 с.

4. Протопопова, Н. И. Налоговая амнистия: теоретические аспекты / Н. И. Протопопова // Вестник ТГУ. – 2013. – № 11. – С. 1–6.

5. Alm J. Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis / J. Alm, W. Beck // National Tax Journal. – March 1993. – 46(1). – P. 53–60.

6. Malik, A. The economics of tax amnesties / A. Malik, R. Scwab // Journal of Public Economics. – October 1991. – 46(1). – P. 29–49.

7. Stella, P. Aneconomic analysis of tax amnesties / P. Stella // Journal of Public Economics. – December 1991. – 46(3). – P. 383–400.

8. Башлакова, А. П. Теневой сектор в экономике и его минимизация мерами государственного регулирования в современных условиях : автореф. дис. ... канд. экон. наук / А. П. Башлакова. – Минск : БГУ, 2011. – 27 с.

9. Бокун, Н. Ч. Измерение теневой экономики: трактовка понятия и основные принципы оценки / Н. Ч. Бокун // Экономика и управление. – 2006. – № 4. – С. 59–65.

10. Сакович, А. С. Налоговая амнистия как средство финансового оздоровления отечественной экономики / А. С. Сакович // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: материалы III междунар. науч.-практ. конф., Минск, 19–20 мая 2010 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В. Н. Шимов [и др.]. – Минск, 2010. – С. 306–307.

Куницкая О. М.

ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ КРАУДФИНАНСИРОВАНИЯ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Белорусский государственный университет,
пр. Независимости, 4, Минск, 220007, Беларусь, volhakun@mail.ru

Малое и среднее предпринимательство (далее – МСП) является важнейшей составляющей рыночной экономики, способной существенно повлиять на ускорение экономического роста за счет реструктуризации экономики и перераспределения трудовых ресурсов. За 25-летний срок становления МСП в Республике Беларусь изменения правовых основ регулирования деятельности субъектов МСП были связаны в первую очередь с активизацией работы по либерализации делового и инвестиционного климата, изменению механизмов взаимодействия государственных органов и бизнеса, минимизации вмешательства должностных лиц в работу субъектов хозяйствования и усилению механизмов саморегулирования бизнеса (п. 1 Декрета Президента Республики Беларусь от 23 ноября 2017 г. № 7 «О развитии предпринимательства»).

Вместе с тем вклад МСП в экономику республики значительно ниже, чем в большинстве развитых стран. Так, в странах Европейского союза доля МСП в валовой добавленной стоимости составляет 56,8 %. В Республике Беларусь субъекты МСП формируют лишь 25 % валовой добавленной стоимости страны¹. Малые формы бизнеса в большей мере уязвимы к негативным внешним воздействиям, в том числе к последствиям мировых финансовых кризисов. В последние годы сохраняется отрицательная динамика вклада МСП в инвестиции в основной капитал. Снижение инвестиционной активности вызвано в определенной мере проблемами доступа к финансовым ресурсам.

Дальнейший рост МСП возможен при изменении условий функционирования предпринимательства, одним из которых может стать цифровая экономика.

Цифровизация одинаково глубоко коснулась всех сфер экономики, оказывает значимое влияние на развитие малого и среднего предпринимательства, на его конкурентоспособность как на отечественном, так и на зарубежном рынках [1, с. 81; 2, с. 45].

Основой развития цифровых технологий является инновационная экономика, где основным субъектом деятельности выступает МСП. Но как показывает опыт различных стран, инновационное малое предпринимательство считается неразвитым, интенсивность инновационных процессов в сфере малого бизнеса остается невысокой [3, с. 85].

Необходимость децентрализованной поддержки инновационного предпринимательства определяется объективно ограниченными

¹ Об утверждении Стратегии развития малого и среднего предпринимательства «Беларусь – страна успешного предпринимательства» на период до 2030 года : постановление Совета Министров Республики Беларусь от 17 октября 2018 г. № 743.

финансовыми ресурсами государства. Даже в условиях развитой рыночной экономики децентрализованная поддержка является более мощным фактором мотивации развития малого инновационного предпринимательства в сравнении с государственной [4, с. 452].

Согласно Стратегии развития рынка финансовых услуг в Республике Беларусь на период до 2020 года для достижения цели развития финансового рынка, его качественной трансформации, эффективности функционирования, необходимо решить в том числе задачу активного использования новых цифровых технологий во всех секторах финансового рынка¹.

Одним из важнейших институтов, функционирующих на финансовом рынке, являются банки. В настоящее время банковская система Республики Беларусь предлагает малому и среднему бизнесу довольно широкий спектр финансовых услуг: предоставление кредитов, в том числе микрокредитование; финансирование под уступку денежного требования (факторинг); финансовая аренда (лизинг); и др. Вместе с тем кредитные ресурсы для МСП часто являются недоступными в связи с высокой процентной ставкой, а также не всегда выполнимыми условиями их получения и обеспечения. Большинство кредитов являются краткосрочными и предоставляются для обеспечения текущей хозяйственной деятельности, а не для инвестирования и инноваций.

Для расширения возможностей субъектов МСП по привлечению внешнего финансирования предусматривается внедрение механизмов коллективного финансирования бизнес-проектов (краудфандинг).

В Государственной программе инновационного развития Республики Беларусь на 2016–2020 годы, утвержденной Указом Республики Беларусь от 31 января 2017 г. № 31, краудфандинг рассматривается как интернет-платформа для взаимодействия потребителей и производителей товаров и услуг, инвесторов и соискателей инвестиций. Примечательно, что в Стратегии развития малого и среднего предпринимательства до 2030 года о подобных механизмах коллективного финансирования не упоминается.

Предприниматели в поисках заемных денег сами изучают и осваивают новые продукты, и все чаще приходят на краудфандинговые платформы.

Краудфандинговые проекты приобрели популярность в результате финансового кризиса 2007–2008 гг. во многом из-за трудностей, с которыми вынуждены были столкнуться в первую очередь субъекты МСП на ранних этапах своего развития при привлечении финансирования. Завышенные кредитные требования на получение займов, неразвитость венчурных компаний и иных форм финансирования стартапов создало «вакуум финансирования», заполнить который смог краудфандинг [5, с. 90].

Краудинвестинг – это подкатегория краудфандинга, главным отличием которой является то, что люди, инвестирующие деньги в проект, ожидают за это получить финансовые выгоды, т. е. они становятся микроинвесторами

¹ О Стратегии развития рынка финансовых услуг в Республике Беларусь на период до 2020 года : постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 28 марта 2017 г. № 229/6.

(как правило, через краудинвестинговые платформы (интернет-сайты) инвестируют небольшие суммы, которые также объединяются в единый пул для финансирования проекта). С помощью краудинвестинга микроинвесторы могут получать проценты по выданным займам, а также обеспечить себе долю в компании за счет покупки акций.

Краудинвестинг не является заменой действующих финансовых институтов. Это дополнительный инструмент, который встраивается в систему существующих и уже всем понятных продуктов.

На сегодняшний день теоретически обоснованы и реализованы на практике следующие формы краудинвестинга: роялти (доли от генерируемого дохода (прибыли) проекта), народное кредитование и акционерный краудинвестинг. Акционерный краудинвестинг аналогичен традиционному микроинвестированию с одной значительной оговоркой: инвестирование в проект происходит посредством интернет-платформы, содержащей открытую публичную информацию о проекте и заемщике, физическим лицом или пулом физических лиц, проявивших свой интерес к проекту. Акционерный краудинвестинг подразумевает в качестве финансового вознаграждения следующие формы: часть (доля) собственности (активов) компании-заемщика; акции компании-заемщика; дивиденды от участия в капитале компании-заемщика; дополнительно может иметь место предоставление права голоса при принятии управленческих решений на собраниях собственников [6, с. 62].

Высказывается мнение о том, что любой краудфандинг является формой коллективного инвестирования, поскольку инвестиционная деятельность может быть направлена не только на получение прибыли, но и на достижение иного социально полезного эффекта [7, с. 280].

Одной из основных особенностей краудинвестинга является принципиально новая структура сделки, в основе которой находится финансовое посредничество краудинвестинговых платформ, соединяющих микроинвесторов и компании, привлекающие финансирование [8, с. 54]. Зачастую краудинвестинговые платформы сами занимаются поиском проектов, осуществляют отбор проектов, полноценную проверку стартапа, проработку сделки и ее закрытие.

Платформы часто устанавливают минимальные пороги для осуществления сделки, и только в случае достижения этого минимума сделка считается состоявшейся, компании получают финансирование, а краудинвестинговый портал зарабатывает свою комиссию. В случае если минимума не удастся достигнуть, то деньги возвращаются инвесторам. Если инвесторы при осуществлении инвестиций через краудинвестинговую платформу не обязаны иметь аккредитацию, краудинвестинг становится доступен большему числу людей, которые хотят инвестировать свои сбережения и имеют разное финансовое положение.

Национальный банк Республики Беларусь в настоящее время проводит работу по определению подходов к краудтехнологии, разрабатывает проект указа о деятельности финансовых интернет-площадок, которые сделают

возможным осуществление краудлендинга и краудинвестинга. Планируется на отношения в сфере краундфандинга распространить действие конструкции договора займа. Он будет заключаться напрямую между заемщиком и займодавцем. Интернет-площадка не будет стороной по сделке.

Такой подход видится упрощенным, не учитывающим все особенности данной технологии финансирования.

Данное явление также не охватывают своим регулированием Гражданский кодекс Республики Беларусь, в части регулирования пожертвований и иных гражданских отношений, Налоговый кодекс Республики Беларусь, в части налоговых отношений, Банковский кодекс Республики Беларусь, Указ Президента Республики Беларусь от 1 июля 2005 г. № 300 «О безвозмездной (спонсорской) помощи», законодательство о бухгалтерском учете и отчетности и др.

Ученые, занимаясь проблемами определения правовой природы краудфандинга, проводят сравнение краудфандинга с другими, уже упомянутыми в праве, институтами: а) простое товарищество; б) купля-продажа с предварительной оплатой товара; в) дарение. В результате они приходят к выводу о том, что возмездный краудфандинг имеет уникальную правовую природу, не позволяющую в полном объеме урегулировать связанные с ним отношения уже действующими нормами права [9, с. 18–19].

Из-за отсутствия норм законодательства, которые в полном объеме регулировали бы порядок организаций краудфандинга в Республике Беларусь, осуществление данной деятельности пока является высокорисковым.

О необходимости развития альтернативных источников финансирования проектов субъектов малого и среднего предпринимательства на ранних стадиях развития (в первую очередь высокотехнологичных компаний) в виде коллективного финансирования (краудфандинга) следует указать в основных стратегических документах Республики Беларусь о развитии малого и среднего предпринимательства, в том числе в качестве направлений финансовой поддержки.

Перечень основных видов информационной поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства, определенных в ст. 13 Закона Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 148-З «О поддержке малого и среднего предпринимательства», следует дополнить таким направлением, как увеличение сферы использования современных ИТ-технологий в деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства.

Список использованных источников

1. Таланцев, В. И. Цифровая экономика и ее роль в развитии малого и среднего инновационного предпринимательства в России / В. И. Таланцев, А. К. Равнянский // Региональные проблемы преобразования экономики. – 2018. – № 2. – С. 80–86.

2. Кораблев, А. Ю. Информационные технологии как фактор повышения конкурентоспособности предприятий малого и среднего бизнеса / А. Ю. Кораблев, Р. Е. Бобкин // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – Том 6, № 1(22). – С. 44–47.

3. Малое предпринимательство и цифровая экономика: перспективы и проблемы / В. Ю. Буров, Г. Л. Багиев, Е. Б. Дондокова [и др.] ; под науч. ред. В. Ю. Бутова, Г. Л. Багиева / Забайкал. гос. ун-т. – Чита : ЗабГУ, 2018. – 221 с.

4. Кожобаева, А. Т. Инновационное предпринимательство в аспекте устойчивого социально-экономического развития Республики Казахстан / А. Т. Кожобаева // Вестн. Воронежского гос. ун-та инженерных технологий. – 2017. – № 1. – С. 451–459.

5. Клещева, С. А. Краудфинансирование как перспективный инструмент привлечения инвестиций в инновационные проекты / С. А. Клещева // Экономические механизмы и управленческие технологии развития промышленности : сб. науч. тр. Междунар. науч.-техн. симпозиума «Экономические механизмы и управленческие технологии развития промышленности» Междунар. Косыгинского Форума «Современные задачи инженерных наук» (29–30 октября 2019 г.). – М. : ФГБОУ ВО «РГУ им. А. Н. Косыгина», 2019. – Ч. 2. – С. 89–92.

6. Киевич, А.В. Краудинвестинг как альтернативная модель финансирования инвестиционного проекта / А. В. Киевич, Д. А. Койпаш // Экономика и банки. – 2016. – № 1. – С. 58-64.

7. Лаптева, А. М. Инвестиционные режимы. Правовые аспекты : учеб. пособие / А. М. Лаптева. – М. : Юрайт, 2019. – 284 с.

8. Володин, С.Н. Краудинвестинг как новый способ венчурного финансирования / С.Н. Володин, Г.А. Жирнов, Р.Р. Кадырова // Валютное регулирование и валютный контроль. – 2017. – № 10. – С. 50-58.

9. Архипов, Е. Понятие и правовая природа краудфандинга / Е. Архипов // Актуальные проблемы предпринимательского права. Вып. IV / под ред. А. Е. Молотникова. – М. : Стартап, 2015. – 192 с.

Мазаева Т. И.

КАМЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ: ОСОБЕННОСТИ, СОСТОЯНИЕ, ПЕРСПЕКТИВЫ

Московский государственный юридический университет
имени О. Е. Кутафина (МГЮА),
ул. Садово-Кудринская, 9, 125993, г. Москва, Россия, merkynia@mail.ru

В настоящее время камеральные проверки занимают важное место в системе налогового контроля. В Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) камеральные проверки регламентированы ст. 88 «Камеральная налоговая проверка». При проведении камеральных налоговых проверок необходима строгая и четкая регламентация и соблюдение обязанностей участников налоговых правоотношений.

Камеральная налоговая проверка представляет собой форму непрерывного налогового контроля, который проводится должностными лицами налогового органа без какого-либо санкционирования. Камеральной налоговой проверке подлежит текущая деятельность налогоплательщика, в

порядке исключения проверке подлежит деятельность также прошедших периодов.

К особенностям проведения камеральной налоговой проверки относятся:

- тот факт, что данные проверки охватывают весь круг налогоплательщиков, в то время как выездные проверки охватывают лишь их часть;

- большое количество и характер операций, которые проводят налоговые органы при осуществлении проверки. Проверке подвергаются декларации, бухгалтерские отчетности и иные документы, которые налогоплательщик предоставил в течение определенного периода;

- массовый характер ошибок, которые допускаются налогоплательщиками при заполнении отчетных документов, что требует дополнительных расчетов и применении санкций по результатам камеральных проверок;

- ограничение по времени проведения проверки – три месяца со дня представления декларации налогоплательщиком.

Кроме налоговых деклараций в ходе камеральной проверки в инспекцию федеральной налоговой службы представляются формы бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете, а также иные документы, представляемые налогоплательщиком самостоятельно или затребованные у него налоговым органом.

Началом проведения камеральной проверки служит сам факт представления отчетных документов в налоговую инспекцию, с этого момента начинается срок, предусмотренный законом на данный вид проверки (п. 1 ст. 88 НК РФ). В случае если налогоплательщик сдает в налоговую инспекцию дополнительные документы, прилагаемые к налоговой декларации, в более поздний срок, чем срок сдачи декларации, то срок для проведения камеральной проверки будет исчисляться с даты представления данных дополнительных документов.

Налоговым кодексом установлен трехмесячный срок для проведения камеральной проверки. Продление трехмесячного срока камеральной проверки НК РФ не предусмотрено. Данная позиция подтверждается как письмами Минфина России (см. письма Минфина России от 18.02.2009 № 03-02-07/1-75, от 24.11.2008 № 03-02-07/1-471), так и судебной практикой (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.03.2010 № А52-4313/2009).

Проведение камеральной проверки можно разделить на несколько этапов: принятие налоговой отчетности, проверка, оформление и реализация материалов проверки.

На первом этапе проведения проверки все представленные документы проверяются на предмет полноты представленной отчетности, а также своевременности ее представления. Устанавливается также наличие полного наименования налогоплательщика, идентификационного номера налогоплательщика, период, за который составлена отчетность, наличие подписи налогоплательщика. На данном этапе контролируется четкость

заполнения реквизитов, исправлений и прочих записей. При наличии несоответствий налоговый орган уведомляет налогоплательщика о необходимости представить отчетность по установленной форме и в установленный срок, а также о применении к налогоплательщику мер, установленных Налоговым кодексом (п. 3 ст. 88 НК РФ).

На принятом налоговым органом документе ставится дата принятия, штамп и подпись лица, принявшего отчетный документ, далее документ регистрируется и передается в отделы для проведения камеральной проверки. Регистрация принятых документов осуществляется с помощью автоматизированной компьютерной системы, в случае ее отсутствия налоговый орган принимает решение о способе регистрации самостоятельно.

Далее работники отделов формируют реестры с указанием даты принятия налоговой отчетности, даты составления и передачи реестров в отдел отчетности, по переданным реестрам происходит начисление соответствующих сумм налогов, после проведения начислений реестры и налоговые декларации возвращаются в отделы проведения камеральных проверок. В случае наличия нарушения при представлении налоговой отчетности работники отделов камеральных проверок составляют проекты актов и протоколов об административных правонарушениях и о применении мер ответственности, предусмотренных Налоговым кодексом и Кодексом об административных правонарушениях Российской Федерации.

В том случае, когда налогоплательщик не представил отчетные документы в течение установленного срока, налоговый орган может приостановить его расходные операции, данное решение выносится руководителем или заместителем руководителя налогового органа. Решение направляется налоговым органом банку, а его копия отправляется налогоплательщику. Если налогоплательщик представляет отчетные документы, то решение о возобновлении операций по счетам также выносится руководителем или заместителем руководителя налогового органа. Решение о возобновлении операций принимается не позднее одного дня, следующего за днем представления налоговой отчетности.

На следующем этапе камеральной проверки происходит непосредственно сам процесс проверки налоговой отчетности. На данном этапе налоговый орган должен проверить:

- правильность арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет;
- обоснованность примененных налогоплательщиком налоговых ставок и льгот, а также их соответствие действующему законодательству;
- правильность исчисления налоговой базы.

При проведении камеральной проверки, если возникает основание предполагать, что суммы, подлежащие к уплате налогов, были занижены, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные документы и сведения, подтверждающие правильность исчисления указанных сумм. Если налогоплательщик пользуется льготами, то он обязан представить документы, подтверждающие его права на получение данных

налоговых льгот. При проведении камеральной налоговой проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе помимо документов, указанных в п. 1 ст. 88 Налогового кодекса РФ, истребовать у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

На данном этапе проверки осуществляется анализ представленных документов, проводится проверка расчетно-отчетных показателей, которые необходимы для расчета налогооблагаемой базы, данные показатели сопоставляются с аналогичными за предыдущий налоговый период, проверяется бухгалтерская отчетность и сопоставляется со сведениями налоговой декларации, данные сведения сравниваются с информацией о налогоплательщике, полученной из других источников.

Ошибки, которые могут быть выявлены в ходе проведения камеральной налоговой проверки можно разделить на три группы: арифметические, аналитические, нарушение срока представления декларации. При обнаружении данных ошибок налоговый орган сообщает об этом налогоплательщику с требованием дать пояснения в пятидневный срок или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Если налогоплательщик представляет в налоговый орган уточненную налоговую декларацию, в которой сумма налога уменьшена, по сравнению с ранее представляемой декларацией, то налоговый орган может потребовать пояснения у налогоплательщика, которые должны быть представлены в пятидневный срок. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика пояснения относительно полученного убытка в отчетный период.

Последним этапом камеральной проверки является оформление ее результатов. Оформление напрямую зависит от результатов проверки, если в декларации нет ошибок и налоговый орган не выявил каких-либо противоречий, то данная декларация подписывается инспектором, проставляется дата, что означает окончание камеральной проверки. Если же в ходе проведения проверки были выявлены факторы, которые приводят к неполной или частичной уплате сумм налогов, об этом проверяющим лицом делается отметка в налоговой декларации, также он отражает свои замечания, в которых содержится перечень показателей налоговой декларации, содержащих нарушения, а также исправления, внесенные работником в результате проверки.

В первом случае, если происходит доначисление налогов, но у налогоплательщика имеется переплата за прошлые отчетные периоды, которая способна покрыть начисленную сумму, то составляется акт о проведенной проверке, предусмотренный ст. 100 НК РФ, а также выносится решение об отказе в привлечении к ответственности.

Данное решение, исходя из материалов налоговой проверки, выносит руководитель налогового органа либо его заместитель в течение 10 дней.

В течение 30 дней налогоплательщик может подать письменное возражение, указав на несогласие с фактами, изложенными в акте налоговой проверки. Руководитель либо его заместитель извещает налогоплательщика о

времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. В ходе рассмотрения материалов проверки руководитель либо его заместитель устанавливает: состав налогового правонарушения; основания для привлечения к ответственности или обстоятельства, исключаящие вину. Руководитель выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе привлечения к ответственности.

Часто компании подают жалобы и идут в суд, когда инспекторы нарушают сроки проведения камеральных налоговых проверок. Госорганы считают, что такие нарушения не должны автоматически приводить к отмене решений сотрудников Федеральной налоговой службы (ФНС). Об этом сказано в письме Минфина РФ от 23.03.2018 № 03-02-07/1/18400 и письме ФНС РФ от 06.03.2018 № ЕД-4-2/4335@. Суды по данному вопросу в большинстве случаев поддерживают инспекции.

Так, например, АС Северо-Кавказского округа рассмотрел дело, в рамках которого налоговые органы проводили камеральную налоговую проверку с нарушением срока по п. 2 ст. 88 НК РФ. ИП указал на данный факт. Суд первой инстанции встал на сторону инспекции, апелляционный суд – на сторону истца. Кассация поддержала налоговый орган и оставила его решения в силе. Суд сослался на старое информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 и заявил, что срок проверки не является пресекательным, т. е. даже если инспекция его нарушит, ее сотрудники все равно могут выявить неуплату налога и взыскивать его (Постановление от 07.07.2017 № Ф08-4058/2017).

Многие споры возникают в связи с представлением документов, которые налоговики хотят получить при проверке налогов. Так, компания отказалась выполнять требование инспекции представить документы за период, по которому истек срок камеральной налоговой проверки. Более того, организация попыталась оспорить требование сначала в вышестоящей инспекции, а затем в суде. Однако суды трех инстанций встали на сторону налоговых органов. АС Поволжского округа указал, что инспекторы проводили дополнительные мероприятия налогового контроля, поэтому сроки не нарушили (постановление от 01.02.2019 № Ф06-41631/2018). В рамках еще одного спора АС Московского округа встал на сторону компании. Инспекция привлекла ее к ответственности за непредставление документов в рамках камеральной налоговой проверки. Организация обосновала, почему не могла выполнить требование. Суд первой инстанции среди прочего заявил, что нельзя штрафовать, когда точно не определили основание для штрафа. В данном случае это было число документов, которые не передал инспекторам налогоплательщик. Кассационный суд поддержал этот вывод (Постановление от 07.12.2017 № Ф05-17691/2017).

Таким образом, в современных условиях создание прочной финансовой системы государства невозможно без создания системы эффективного налогового контроля, который призван обеспечить финансовые интересы государства при одновременном соблюдении прав налогоплательщиков.

В связи с этим вопросы, связанные с совершенствованием организации налогового контроля, анализом эффективности работы контролирующих налоговых органов, а также определением путей совершенствования налогового контроля, представляются весьма актуальными.

Малыхина Е. А.

**СООТНОШЕНИЕ ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ
ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В СФЕРЕ
ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ ЗАКУПОК
НА ПРИМЕРЕ РОССИИ И БЕЛАРУСИ**

Саратовская государственная юридическая академия,
ул. Чернышевского, 104, г. Саратов, Россия, finpravo@ssla.ru

Проведение финансового контроля является неотъемлемым элементом финансовой деятельности государства и муниципальных образований. В особенности он необходим в процессе осуществления расходования публичных денежных фондов, поскольку именно на данном этапе в большинстве случаев происходит нарушение законодательства в отношении публичных денежных фондов.

Как в Российской Федерации, так и в Республике Беларусь расходование публичных денежных фондов, в большей степени именно бюджетных, осуществляется посредством государственных и муниципальных закупок, которые представляют собой метод финансовой деятельности, направленный на удовлетворение публичных потребностей государства в товарах, работах, услугах.

Нормативно-правовое регулирование осуществления государственных и муниципальных закупок как в России, так и в Беларуси осуществляется достаточным количеством актов, основными из которых являются: в Российской Федерации – Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон о контрактной системе); в Республике Беларусь – Закон Республики Беларусь от 13 июля 2012 г. № 419-З «О государственных закупках товаров, работ, услуг» (далее – Закон о государственных закупках в Республике Беларусь).

Основными субъектами государственных и муниципальных закупок являются заказчики и участники закупок (поставщики, подрядчики, исполнители). Заказчики выступают от лица публично-правовых образований и осуществляют закупки товаров, работ, услуг для выполнения целей, задач и функций, которые возложены на них государством или муниципальными образованиями. Участники закупок вступают в отношения в данной области в большей степени для того, чтобы получить определенную прибыль.

При проведении контроля в сфере государственных закупок, в частности финансового контроля, нужно учитывать не только публичные, но и частные

интересы поставщиков, подрядчиков, исполнителей, поскольку, как было отмечено, они являются одними из субъектов данных правоотношений.

Контроль в сфере государственных закупок представляет собой деятельность уполномоченных органов, направленную на осуществление проверок соблюдения законодательства в сфере осуществления публичных расходов на удовлетворение нужд государства и муниципальных образований в товарах, работах, услугах.

Закон о контрактной системе в Российской Федерации (ст. 99) разделяет осуществление контроля в данной области на контроль за соблюдением законодательства в сфере закупок, который осуществляет Федеральная антимонопольная служба Российской Федерации, и финансовый контроль в данной области, осуществляемый органом внутреннего государственного финансового контроля, которым в настоящее время является Федеральное казначейство Российской Федерации. В Республике Беларусь, согласно ст. 10 Закона о государственных закупках, контроль в данной области осуществляется уполномоченным государственным органом по государственным закупкам – Министерством антимонопольного регулирования и торговли Республики Беларусь.

Данные органы проводят проверки в отношении субъектов государственных закупок на предмет соблюдения ими законодательства, в частности принципов государственных закупок, которые направлены на соблюдение частных и публичных интересов в данной области.

Вся система государственных закупок как в России, так и в Беларуси осуществляется на основе схожих принципов, основным из которых является обеспечение эффективности использования денежных фондов государства. В процессе осуществления финансового контроля как раз и проверяется соблюдение данного принципа, которым гарантируется защита публичных прав и интересов.

Кроме того, соотношение частных и публичных интересов осуществляется посредством закрепления в законодательстве таких принципов осуществления государственных закупок, как обеспечение развития конкуренции, оказание поддержки субъектам малого предпринимательства, а также отечественным поставщикам, подрядчикам, исполнителям.

Данные принципы характеризуют соотношение частных и публичных интересов в системе государственных закупок, поскольку:

во-первых, одним из направлений деятельности государства является развитие и поддержание конкуренции среди товаропроизводителей, субъектов, предоставляющих услуги, выполняющих работы, что в системе государственных закупок позволяет приобрести товары, работы, услуги одинакового качества, но по более выгодным ценам, повышая эффективность использования публичных денежных фондов, в то же самое время конкурентные рынки способствуют допуску к участию в них всех субъектов предпринимательства и, как следствие, соблюдению частных интересов;

во-вторых, принцип поддержки субъектов малого предпринимательства заключается в том, что заказчики обязаны заключать в течение финансового

года определенное количество контрактов с такими поставщиками (подрядчиками, исполнителями), тем самым допуская их на рынок, предоставляя возможность получить бюджетные денежные средства в качестве прибыли и развивать свою деятельность, что говорит о защите государством частных интересов поставщиков с соблюдением публичных;

в-третьих, относительно принципа поддержки отечественных товаропроизводителей, следует отметить, что уполномоченные органы государственной власти (в Российской Федерации – Правительство РФ, в Республике Беларусь – Совет Министров Республики Беларусь) устанавливают запреты на закупку определенных товаров, работ, услуг иностранных субъектов, в чем также можно увидеть соотношение частных и публичных интересов.

При проведении контрольных мероприятий уполномоченные органы обязаны проверять выполнение указанных принципов всеми субъектами закупок.

Основным направлением финансового контроля является защита публичных интересов, в особенности целенаправленное, эффективное и качественное использование финансовых ресурсов государства. Однако в рамках контрольных мероприятий органы государственной власти должны также соблюдать интересы частных субъектов, например, существуют случаи, когда недобросовестные заказчики заключают контракты с поставщиками по очень заниженным ценам, отказываются оплачивать контракты по необоснованным причинам, требуют от поставщиков возврата уплаченных бюджетных средств (в качестве «отката» или считая необоснованно выплаченные денежные средства субъектам, освобожденным от уплаты некоторых видов налогов) и т. д. В таких случаях нарушаются как интересы государства (публичные интересы), так и интересы поставщиков (частные интересы). Соответственно, органы государственной власти при проведении контрольных мероприятий должны осуществлять действия, направленные на защиту указанных прав и интересов.

Защита интересов частных субъектов обеспечивается, в частности, посредством проведения контрольных мероприятий по поступающим жалобам от поставщиков, подрядчиков, исполнителей. Законодательством как России (глава 6 Закона о контрактной системе), так и Республики Беларусь (ст. 53–57 Закона о государственных закупках) предусмотрены особенности подачи и рассмотрения жалоб от поставщиков (подрядчиков, исполнителей). Часто данные жалобы касаются нарушений в проведении процедур закупок, недопуска отдельных поставщиков к участию в них, завышения заказчиками начальных максимальных цен контрактов и др. Зачастую при нарушении частных интересов поставщиков затрагиваются и публичные интересы государства, затрагивающие нецелевое или неэффективное использование финансовых ресурсов. В ходе рассмотрения данных жалоб проводятся контрольные мероприятия, по итогам которых, в случае выявления нарушений, виновные субъекты подлежат привлечению к ответственности.

Таким образом, можно сделать вывод, что система государственных закупок построена на взаимоотношении публичных и частных интересов, что отражается в положениях законодательства, а в особенности в принципах построения и осуществления закупок. Соответственно, органы государственной власти, осуществляющие полномочия по контролю в данной области, должны исходить из соотношения указанных интересов и предпринимать действия, направленные на их соблюдение и защиту.

Насонова И. В.

**НАЛОГОВЫЕ КОНСУЛЬТАНТЫ И АУДИТОРЫ.
СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

Академия управления при Президенте Республики Беларусь,
ул. Московская, 17, г. Минск, 220007, Беларусь, irina.nasonova@list.ru

Отношения, связанные с хозяйственной деятельностью, всегда сложны и многообразны. Как указано в ст. 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь, предпринимательская деятельность представляет собой самостоятельную деятельность юридических и физических лиц, осуществляемую ими в гражданском обороте от своего имени, на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленную на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных указанными лицами для продажи, а также от выполнения работ или оказания услуг, если эти работы или услуги предназначаются для реализации другим лицам и не используются для собственного потребления.

Таким образом, ответственность субъектов хозяйствования при осуществлении ими предпринимательской деятельности, и в первую очередь материальная ответственность, полностью возлагается законом на самих субъектов. Во всех государствах, не исключая и Республику Беларусь, созданы и функционируют органы финансового контроля, деятельность которых направлена на обеспечение законности и целесообразности в области образования, распределения и использования денежных фондов государства, основным источником создания которых являются налоги и другие обязательные платежи в бюджет.

Следовательно, вопросы, связанные со взаимодействием между субъектами хозяйствования, с одной стороны, и органами финансового контроля, с другой, образуют отдельное направление деятельности, которой, так или иначе, обязан заниматься каждый предприниматель или организация, осуществляющая предпринимательскую деятельность. В связи с этим особую значимость в современных условиях приобретают институты налоговых консультантов и аудиторов, осуществляющих свою деятельность именно в сфере взаимодействия субъектов предпринимательской деятельности с органами финансового контроля.

Следует иметь в виду, что налоговый консультант и аудитор представляют собой хоть и смежные, но все же разные профессии. В свою очередь, обе эти профессии не должны отождествляться с бухгалтерской деятельностью, поскольку для бухгалтера вопросы взаимодействия с органами финансового контроля носят все же второстепенный характер по отношению к его основным функциям.

Соответственно, принимая во внимание прежде всего свой собственный материальный интерес, субъекты хозяйствования все чаще обращаются к сторонним специалистам, не подчиненным им в административном и в трудовом отношении, поскольку лишь взаимодействие с такими специалистами способно обеспечить объективность и полноту как налоговых консультаций, так и внутреннего финансового контроля.

В силу этого обстоятельства представляется необходимым выяснить, чем отличаются между собой функции налоговых консультантов и функции аудиторов, и в каких случаях будет целесообразно прибегнуть к услугам каждого из них.

В Республике Беларусь впервые институт налоговых консультантов был введен Указом Президента Республики Беларусь от 19.09.2017 № 338 «О налоговом консультировании» (далее – Указ № 338), которым утверждено Положение о налоговом консультировании. Согласно норме, содержащейся в п. 2 Положения, налоговое консультирование включает в себя следующие виды деятельности:

- консультирование по вопросам налогообложения, в том числе в части применения налогового законодательства в конкретных ситуациях с учетом обстоятельств, имеющих у консультируемого лица, подготовку рекомендаций (заключений) по вопросам налогообложения, включая определение оптимальных решений;
- оказание услуг по ведению бухгалтерского и (или) налогового учета, составлению отчетности, налоговых деклараций (расчетов) и иных документов, в том числе жалоб;
- представительство интересов консультируемых лиц в налоговых правоотношениях в налоговых и иных государственных органах, организациях на основании договора возмездного оказания услуг по налоговому консультированию.

В свою очередь, специфика работы аудиторов регулируется Законом Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности), и как указано в ст. 2 данного Закона, аудиторской является предпринимательская деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, аудиторских услуг. Последние же представляют собой услуги по независимой оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в том числе составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и их Разъяснениями или законодательством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности.

Таким образом, основное различие между налоговыми консультантами и аудиторами заключается в характере их деятельности, а также в соотношении данной деятельности с самим процессом составления финансовой отчетности. Несмотря на то, что и налоговые консультанты, и аудиторы наделены правом давать консультации, цель работы налогового консультанта состоит в том, чтобы заранее предотвратить возможные нарушения законодательства при уплате налогов и составлении налоговой отчетности, тогда как аудитор, как правило, имеет дело с уже составленной отчетностью, законности и полноте которой он дает независимую оценку.

Следовательно, работа налогового консультанта направлена на предупреждение возможных налоговых правонарушений со стороны субъекта хозяйствования, а в основе деятельности аудитора находятся выявление и фиксация уже имеющихся недостатков с целью их последующего исправления и обеспечения соблюдения требований законодательства.

Представляет интерес также различие в правовом статусе налогового консультанта и аудитора, закрепленное в приведенных выше нормативных правовых актах.

Так, аудитором, согласно правилу, регламентированному в ст. 2 Закона об аудиторской деятельности, может являться физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора, выданный Министерством финансов Республики Беларусь. При этом, как указано в ст. 6 того же Закона, аудитор оказывает аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя) или в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя.

В то же время в соответствии с нормой, содержащейся в п. 1.1 Указа № 338, деятельность по налоговому консультированию юридических и физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, может осуществляться либо гражданами Республики Беларусь, иностранными гражданами или лицами без гражданства, получившими квалификационный аттестат налогового консультанта в порядке, установленном законодательством, являющимися членами Палаты налоговых консультантов и зарегистрированными в качестве индивидуального предпринимателя; либо коммерческой организацией, в штате которой состоит работник, являющийся налоговым консультантом, при условии, что данная организация является основным местом его работы.

Кроме того, обязательным признаком статуса налогового консультанта является членство в Палате налоговых консультантов, тогда как согласно норме, содержащейся в ст. 8 Закона об аудиторской деятельности, аудиторы не обязаны, а только вправе самостоятельно создавать аудиторские объединения. При этом кандидаты и в аудиторы, и в налоговые консультанты для получения соответствующего статуса обязаны сдавать квалификационные экзамены.

Поскольку правовые институты налогового консультанта и аудитора имеют все же определенное сходство между собой, в п. 1.5 Указа № 338

прямо указывается на то, что его действие не распространяется на оказание услуг лицами, осуществляющими адвокатскую деятельность, деятельность по оказанию юридических услуг, аудиторскими организациями и (или) аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, при оказании ими аудиторских и профессиональных услуг, а также на оказание услуг по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, осуществляемых организациями и (или) индивидуальными предпринимателями на основании договора.

Наконец, существенное различие имеет установленное законодательством регулирование ответственности налогового консультанта и аудитора. Так, пунктом 1.2 Указа № 338 устанавливается, что коммерческие организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность по налоговому консультированию, несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение ими своих обязательств по договору возмездного оказания услуг по налоговому консультированию, а также за разглашение сведений, составляющих коммерческую тайну, и (или) иной конфиденциальной информации и обязаны возмещать убытки, причиненные консультируемым лицам в результате таких неисполнения или ненадлежащего исполнения и разглашения. Иными словами, ответственность налоговых консультантов может наступать либо за разглашение ими информации, составляющей коммерческую или иную охраняемую законом тайну, либо за ненадлежащее выполнение своих обязанностей по договору налогового консультирования, которое повлекло причинение убытков в виде прямого ущерба или упущенной выгоды.

Что касается аудиторов, то в соответствии с требованиями, содержащимися в ст. 11 Закона об аудиторской деятельности, основаниями для наступления ответственности лиц, имеющих такой статус, являются либо нарушение законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности; либо нарушение условий договора оказания аудиторских услуг; либо недостоверность аудиторского мнения, выраженного в аудиторском заключении; либо выдача (подписание) заведомо ложного аудиторского заключения. Таким образом, в отличие от налоговых консультантов, аудиторы несут ответственность лишь в конкретно перечисленных законом случаях ненадлежащего выполнения своих обязанностей, выражающихся в даче заведомо недостоверного заключения либо в недостоверности мнения, изложенного в таком заключении, либо в нарушении условий договора с аудируемым лицом. При этом законодательством прямо не предусмотрена обязанность аудитора возместить убытки, причиненные в результате нарушения условий договора, тогда как для налоговых консультантов такая обязанность прямо установлена Указом № 338.

Более того, ответственность налоговых консультантов, выразившаяся в ненадлежащем выполнении ими своих обязанностей по договору налогового консультирования, которое повлекло причинение убытков, подлежит обязательному страхованию, тогда как ответственность аудитора, хотя и

может быть застрахована в добровольном порядке, к числу видов деятельности, подлежащих обязательному страхованию, не относится.

Таким образом, принимая во внимание вышеизложенное, следует признать, что институты налоговых консультантов и аудиторов, обладая между собой определенным сходством, все же имеют существенные различия, выражающиеся в характере и направленности их деятельности, в особенностях правового статуса налогового консультанта и аудитора, а также в условиях, основаниях наступления и в объеме ответственности за действия, совершенные в рамках возмездных договоров налогового консультирования и аудиторских договоров.

Пастушенко Е. Н.¹⁾, Земцова Л. Н.²⁾

КОНТРОЛЬНОЕ МЕРОПРИЯТИЕ – НОВЫЙ ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЬНО-НАДЗОРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРАЛЬНОГО БАНКА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ¹

¹⁾Саратовская государственная юридическая академия
ул. Вольская, 1, Саратов, 410056, Россия, finpravo@ssla.ru

²⁾Саратовский социально-экономический институт (филиал) Российского
экономического университета имени Г. В. Плеханова
ул. Радищева, 89, Саратов, 410003, Россия

Современные реалии социально-экономического и политико-правового развития российского государства требуют совершенствования контрольно-надзорной деятельности, в том числе в сфере финансовой деятельности посредством оптимизации форм и методов финансового контроля. Указанное направление финансово-правовой политики касается и вопросов повышения эффективности реализации Центральным банком Российской Федерации как мегарегулятора финансового рынка функций банковского регулирования и банковского надзора, а также регулирования, контроля и надзора на финансовом рынке. Следует отметить, что целеполагание в области банковского регулирования и банковского надзора созвучно для Центрального банка Российской Федерации и Национального банка Республики Беларусь и заключается в обеспечении стабильности банковской системы и защиты прав и законных интересов субъектов банковских правоотношений (ст. 56 Федерального закона Российской Федерации от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» и ст. 33, 34 Банковского кодекса Республики Беларусь от 25 октября 2000 г. № 441-3).

Новеллой правового регулирования осуществления Центральным банком Российской Федерации контрольно-надзорных функций в банковской системе

¹ Подготовка статьи осуществлена в рамках исследования при финансовой поддержке Российского фонда фундаментальных исследований (РФФИ) по научному проекту № 18-29-16102, исполнителем которого выступает доктор юридических наук, профессор Е. Н. Пастушенко

и на финансовом рынке стало наделение Банка России полномочиями проводить контрольное мероприятие по принципу «контрольной закупки» в отношении кредитных организаций и некредитных финансовых организаций. Новый инструмент контрольно-надзорной деятельности Центрального банка Российской Федерации получил регламентацию в Федеральном законе от 29 июля 2018 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», вступившем в силу с 1 января 2019 г. В Федеральный закон «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» была введена ст. 73.1-1 о проведении контрольного мероприятия в отношении кредитных организаций и ст. 76.5 дополнена положениями о проведении контрольного мероприятия в отношении некредитных финансовых организаций.

Исследователи справедливо отмечают государственный, императивный характер регулирования хозяйственной и экономической деятельности [1, с. 27]. Немаловажен и аксиологический аспект применительно к обозначенной финансово-правовой проблематике в части понимания категории финансовой деятельности субъектов финансовых правоотношений [2, с. 151], включая вопросы подотраслей финансового права, в том числе налогового права [3, с. 163]. С учетом позиций отдельных ученых о публично-правовом характере финансового контроля и целеполагании по защите прав субъектов финансовых правоотношений следует отметить, что основаниями проведения контрольного мероприятия в новелле банковского российского законодательства названы случаи обоснованного предположения о том, что деятельность кредитной организации или некредитной финансовой организации может нанести ущерб потребителям финансовых услуг или создать угрозу их законным интересам, а также выявления признаков нарушения кредитной организацией и некредитной финансовой организацией требований законодательства Российской Федерации и нормативных актов Банка России и (или) признаков нарушения кредитной организацией или некредитной финансовой организацией прав клиентов.

Изложенное актуализирует вопрос о внедрении в российскую практику института профессионального (мотивированного) суждения [4, с. 252–257]. Представляется необходимым подчеркнуть, что эта проблема получила разрешение в Банковском кодексе Республики Беларусь, в ст. 34 которого закреплено право Национального банка Республики Беларусь применять мотивированное суждение в случаях и порядке, определяемых настоящим Кодексом и Национальным банком. Положительным для финансово-правовой теории и банковской правоприменительной практики является сформулированное в ст. 34 Банковского кодекса Республики Беларусь определение мотивированного суждения, под которым предложено понимать формализованное, логически обоснованное профессиональное мнение работников Национального банка Республики Беларусь, которое может являться основанием для принятия решений в области осуществления банковского надзора.

Применительно к контрольному мероприятию Банка России в новелле банковского законодательства подчеркнуто, что оно осуществляется в рамках банковского надзора, что свидетельствует о поиске российским законодателем оптимальных форм контрольно-надзорной деятельности Банка России, направленной на предотвращение и пресечение недобросовестных практик по продаже финансовых продуктов, навязывания финансовых услуг, недостаточного информирования клиентов о сути финансовой услуги, введения в заблуждение потребителей финансовых услуг.

Контрольное мероприятие проводится уполномоченными представителями Банка России как при личном участии, так и дистанционно с использованием информационно-коммуникационных технологий. При этом уполномоченными представителями (служащими) Банка России осуществляются действия по совершению сделки либо созданию условий для совершения сделки в рамках обычной хозяйственной деятельности кредитной организации или некредитной финансовой организации. Целью контрольного мероприятия в законе обозначено проведение проверки соблюдения кредитной организацией или некредитной финансовой организацией требований, предъявляемых к их деятельности. Для контрольного мероприятия Банка России характерен признак внезапности, поскольку установлено, что контрольное мероприятие Банка России проводится без предварительного уведомления кредитной организации или некредитной финансовой организации.

Процедура проведения контрольного мероприятия при личном присутствии уполномоченных представителей (служащих) Банка России требует присутствия двух свидетелей либо применения видеозаписи или фото- и киносъемки. Указанное требование не распространяется на контрольное мероприятие Банка России, осуществляемого дистанционно с использованием информационно-коммуникационных технологий.

Превентивный характер контрольного мероприятия Банка России обуславливает высокий уровень принятия управленческого решения, которое включено в полномочия Председателя Банка России или заместителя Председателя Банка России.

Процессуально-правовые нормы в новелле российского банковского законодательства посвящены оформлению акта о проведении контрольного мероприятия Банка России и вручения его кредитной организации или некредитной финансовой организации. Установлены сроки направления акта – 10 рабочих дней со дня проведения контрольного мероприятия или в установленных случаях – незамедлительно. Незамедлительное составление акта о проведении контрольного мероприятия Банка России после его завершения и незамедлительное вручение акта кредитной организации или некредитной финансовой организации осуществляется в случае выявления нарушения кредитной организацией или некредитной финансовой организацией требований законодательства Российской Федерации и нормативных актов Банка России непосредственно при проведении контрольного мероприятия. При этом до сведения кредитной организации

или некредитной финансовой организации незамедлительно доводится информация о контрольном мероприятии Банка России, предъявляется служебное удостоверение уполномоченного представителя Банка России и решение о проведении контрольного мероприятия Банка России.

На основе федерального закона издан нормативный акт Банка России – Инструкция Банка России от 18 декабря 2018 г. № 195-И «О порядке организации и проведения Банком России контрольного мероприятия в отношении кредитных организаций и некредитных финансовых организаций, порядке направления копии акта о проведении контрольного мероприятия в кредитную организацию, некредитную финансовую организацию, в отношении которых проводилось контрольное мероприятие», которая была зарегистрирована Министерством юстиции Российской Федерации 1 февраля 2019 г. № 53653, и официально опубликована на официальном сайте Банка России www.cbr.ru 6 февраля 2019 г., что свидетельствует о задержке действия нормативного акта Банка России, поскольку федеральный закон, как уже указывалось, вступил в силу с 1 января 2019 г.

В заключение следует подчеркнуть важность мониторинга правоприменительной практики Банка России по проведению контрольного мероприятия Банка России как при личном участии уполномоченных представителей (служащих) Банка России, так и осуществленных дистанционно с использованием информационно-коммуникационных технологий, достижения в результате проведения контрольного мероприятия Банка России должного уровня правопорядка в банковской системе и на финансовом рынке, укрепления режима законности в деятельности кредитных организаций и некредитных финансовых организаций по реализации специальной правосубъектности оказания услуг надлежащего качества потребителям финансовых услуг.

Список использованных источников

1. Каменков, В. С. Хозяйственное право как отрасль юридической науки: современное состояние и перспективы (директивы, декреты, кадры) / В. С. Каменков // Теоретико-прикладные перспективы научного обеспечения современного развития экономики : материалы междунар. круглого стола, Минск, Беларусь, 23 мая 2019 г. / БГУ, Юридический фак., Каф. финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности, Академия управления при Президенте Республики Беларусь, Институт управленческих кадров, Фак. управления, Каф. гражданского и хозяйственного права ; [под ред. В. С. Каменкова, Н. П. Бондаренко]. – Минск : БГУ, 2019. – С. 25–32.

2. Черникова, Е. В. О финансовом праве сквозь призму финансовой деятельности (аксиологические размышления) / Е. В. Черникова, Т. А. Николаева // Аксиология в финансовом праве государств Центральной и Восточной Европы : сб. науч. ст. / ГрГУ им. Я. Купалы ; редкол.: Л. Я. Абрамчик (гл. ред.) [и др.]. – Гродно : ГрГУ, 2019. С. 145-152.

3. Пилипенко, А. А. Деловая цель в налоговых отношениях: теоретические и прикладные аспекты / А. А. Пилипенко // Аксиология в

финансовом праве государств Центральной и Восточной Европы : сб. науч. ст. / ГрГУ им. Я. Купалы ; редкол.: Л. Я. Абрамчик (гл. ред.) [и др.]. – Гродно : ГрГУ, 2019. – С. 157–164.

4. Рождественская, Т. Э. Публичное банковское право учебник для магистров / Т. Э. Рождественская, А. Г. Гузнов. – Москва : Проспект, 2016. – 448 с.

Пилипенко А. А.

ЛИБЕРАЛИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНОЙ (НАДЗОРНОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Белорусский государственный университет

пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь, pilipenko_bsu@mail.ru

Принятый 16 октября 2017 г. Указ Президента Республики Беларусь от 16 октября 2017 г. № 376 «О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности» (далее – Указ № 376) ставит целью снизить воздействие контролирующих органов на предпринимателей. Это стремление повлекло ряд концептуальных изменений и дополнений в Указ Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь». Хотелось бы выделить отдельные законодательные новеллы, имеющие важное значение.

1. Серьезные изменения связаны с плановыми и внеплановыми проверками, которые раньше доминировали в системе контрольных мероприятий. Так, на смену плановым проверкам пришли выборочные. Их назначают с учетом критериев оценки степени риска. Принимают к сведению и результаты анализа имеющейся в распоряжении контролирующего органа информации. Вводится запрет проводить в течение трех календарных лет несколько выборочных проверок одного и того же субъекта.

Сохранился двухлетний мораторий на проведение проверок отдельных субъектов с момента государственной регистрации. Одновременно сокращается перечень оснований для внеплановых проверок в пределах моратория и после его окончания. Положительной следует признать норму о том, что в ходе внеплановой проверки должны изучаться только те вопросы (сферы), к которым относятся факты и обстоятельства, выявленные в отношении конкретных проверяемых субъектов и послужившие основанием для ее назначения.

2. В свете выборочных и внеплановых проверок отметим, что не допускается их проведение по вопросам, относящимся к мероприятиям технического (технологического, проверочного) характера. Такие мероприятия имеют предупредительно-профилактическую направленность. Выявленные в их ходе нарушения будут устраняться проверяемым субъектом добровольно и меры ответственности применяться не будут. Эти меры применяют, если субъект не устранил нарушения, допустит повторные или будут выявлены нарушения, устранить которые невозможно. Решать вопрос о приостановлении деятельности по результатам мероприятий

технического характера по предложению контролирующего (надзорного) органа вправе только сам субъект либо суд.

3. Одна из наиболее ожидаемых бизнес-сообществом новаций – ограничение периода проверки исходя из временного промежутка во взаимосвязи с упразднением отдельных оснований его увеличения. Данный период составляет три календарных года, а по налоговым проверкам – пять календарных лет, предшествующих году, в котором принималось решение о назначении проверки, а также истекший период текущего календарного года. В отношении налоговых проверок важным представляется исключение проведения проверки соблюдения налогового законодательства как основания увеличения периода проверки. Рассмотренная новация видится особенно важной, если вспомнить о недоимках за ограничительными периодами проверок и начислении на них повышенных пеней из-за измененной методики. Такой подход влечет большие финансовые потери для субъектов предпринимательской деятельности.

Законодательная сентенция в отношении налоговых проверок «если иное не установлено законодательными актами», а также ряд других оснований для увеличения периода проверки позволяют предположить, что существующая практика бесконечных сроков давности для налоговых и других проверок может сохраниться.

4. Значительно сокращен перечень контролирующих (надзорных) органов и сфер их деятельности. В Беларуси достаточно большое количество контролирующих органов, дискреционные полномочия должностных лиц которых направлены на выявление нарушений законодательства, поэтому можно прогнозировать, что уровень конфликтности между государством и субъектами хозяйствования снизится. В то же время вышеуказанные организационно-правовые нововведения должны иметь системную взаимосвязь с либерализацией других актов законодательства.

5. Правовая наука широко постулирует принцип взаимной ответственности проверяющих и проверяемых. В связи с этим отметим закрепление в Указе № 376 перечня грубых нарушений, совершенных должностным лицом контролирующего (надзорного) органа. Эти нарушения могут повлечь привлечение к дисциплинарной ответственности вплоть до освобождения от занимаемой должности. Кроме того, возможна административная ответственность в виде штрафа. Его размер составит от 2 до 30 или от 20 до 100 базовых величин в зависимости от совершенного нарушения.

До недавнего времени существовала лишь потенциальная возможность привлечь проверяющих к административной ответственности за нарушение порядка организации и проведения проверок. Поэтому рассматриваемые нововведения могут стать действенным инструментом против злоупотребления полномочиями должностными лицами контролирующих органов.

Пилипенко А. А.

КОНКУРЕНЦИЯ ДЕЛОВОЙ И НАЛОГОВОЙ ЦЕЛИ В КОНТЕКСТЕ РАЗРЕШЕНИЯ ВОПРОСА О КОРРЕКТИРОВКЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

Белорусский государственный университет
пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь, pilipenko_bsu@mail.ru

1 января 2019 г. В Республике Беларусь вступила в силу новая редакция Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (далее – НК), в которой получили необходимую и достаточную конкретизацию многие вопросы налогообложения. Среди актуальных новелл правового регулирования налоговых отношений является закрепление в ст. 33 вышеприведенного законодательного акта порядка определения и корректировки налоговой базы и (или) суммы налога (сбора). Данная норма представляет собой попытку законодателя ввести в налогово-правовую материю инструмент, позволяющий ограничивать налоговое планирование и уклонение от уплаты налоговых платежей. Актуализация постулируемого вопроса в Республике Беларусь видится в необходимости избежания практики необъективного вменения субъектам предпринимательской деятельности необоснованных денежных сумм как по результатам проверок, так и по результатам мероприятий, отличных от проверочных.

Применительно к национальным налоговым отношениям следует констатировать правовое «опоздание» белорусского законодателя по вопросу разграничения правомерного и неправомерного налогового планирования, что предопределило отрицательное прикладное применение положений отдельных правовых актов. Вступление в силу с 1 января 2019 г. новой редакции НК позволяет вести речь об определенном тренде в направлении выработки соответствующего инструментария по рассматриваемому вопросу в контексте введения института корректировки налоговой базы. Так, п. 4 ст. 33 НК предусматривает основания корректировки налоговой базы и (или) сумм фискальных платежей, а именно:

– установление искажения сведений о фактах (совокупности фактов) совершения хозяйственных операций, об объектах налогообложения, подлежащих отражению плательщиком в бухгалтерском и (или) налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах), а также в других документах и (или) информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов (сборов);

– основной целью совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора);

– отсутствие реальности совершения хозяйственной операции (включая случаи, когда фактически не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права).

Второе основание фактически означает введение в налогово-правовую реальность доктрины деловой цели, получившей широкое применение при разрешении споров между налогоплательщиками и контролирующими органами во многих странах. Суть данной доктрины состоит в том, что деятельность налогоплательщика не ставится под сомнение, если у нее

имеется разумная деловая цель, помимо минимизации налогообложения. Таким образом, главным вопросом на практике будет вопрос определения наличия или отсутствия у субъекта предпринимательской деятельности деловой цели при осуществлении хозяйственной операции.

Следует отметить, что вопрос определения критериев деловой цели важен в первую очередь для государства, так как их отсутствие или определение с качественными и количественными пороками будет означать пробельность или неопределенность нормативного регулирования. Это, в свою очередь, в случае совершения налогоплательщиками оспоримых действий, направленных на оптимизацию (с точки зрения государства – минимизацию) налогов (сборов), может привести к бюджетным потерям, так как в соответствии с новационно расширенной презумпцией правоты налогоплательщика, в случае выявления пробелов в налоговом законодательстве (правовом регулировании), внутренних противоречий в актах налогового законодательства либо иных недостатков, создающих правовую неопределенность, решения должны приниматься в пользу плательщиков налогов, сборов (пошлин) (ч. 2 п. 6 ст. 3 НК).

Законодатель, не давая определение деловой цели и не детерминируя ее признаки, делает акцент на недопустимости ее трансформации в основную как направленной исключительно на неуплату налогов (сборов). В то же время именно определение критериев такой трансформации (критериев основной (деловой) цели) является одним из краеугольных камней нормотворчества, правоприменения и правореализации. Вышеуказанная проблематика является настолько сложной, что отдельные представители налогово-правовой науки изначально ставят под сомнение возможность контролирующего органа ее разрешить и даже отрицают его участие в данном процессе. Например, К. А. Пономарева полагает, что «разграничение вариантов правомерной и неправомерной налоговой оптимизации посредством доказывания обстоятельств необоснованной налоговой выгоды не всегда представляется возможным. Наличие или отсутствие доказательств совершения налогоплательщиком действий, подтверждающих их направленность на избежание уплаты налогов, имеет косвенное отношение к реальным намерениям и целям налогоплательщика: только сам налогоплательщик может знать, имелось ли у него намерение уклониться от уплаты налогов в отсутствие соответствующих оснований» [1, с. 60].

Определенным моделированием теоретико-прикладных аспектов деловой цели является определение ее предметного поля, т. е. разрешения вопроса о том, что лежит в основе споров между контролирующими органами и налогоплательщиками.

Изначально деловая цель, формализованная в гражданском законодательстве как направленность на систематическое получение прибыли, презюмируется как один из признаков предпринимательской деятельности (ч. 2 п. 1 ст. 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь). При этом важным является отрицание факта абсолютизации получения прибыли, так как легальное определение предпринимательской деятельности

исходит также из ее осуществления в условиях риска. Как верно отмечает Д. Ларо, «сделка не обязательно должна в действительности генерировать прибыль, она должна всего лишь обладать перспективой получения прибыли» [2, с. 66]. Учитывая, что на размер прибыли прямо влияют понесенные расходы, которые могут быть поставлены под сомнение налоговыми органами, также верной выглядит настойчивая позиция К. Ю. Литвиновой, констатирующей, что «необходимо планомерно, раз за разом доносить до налоговых органов и судов мысль о недопустимости оценки инспекциями способа, которым налогоплательщик достигает своей хозяйственной цели, даже если при этом его расходы выше, чем были, используй он существующий альтернативный способ достижения той же цели» [3, с. 67]. Намерение получить прибыль (а не сам факт получения прибыли) как признак деловой цели отражено в концептуальных актах судебных органов Российской Федерации. Так, Высший Арбитражный Суд в своем постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» указал, что установление судами наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п. 9).

Вышеуказанный нормативно-доктринальный анализ по вопросу направленности на получение прибыли свидетельствует о его возможной совместимости с белорусскими реалиями в следующем контексте. Налоговый (иной контролирующий) орган не должен адаптировать в практической деятельности деловую цель только с получением прибыли. Он не должен также ставить вопрос о возможности ее получения (перспективная прибыль), так как субъект предпринимательской деятельности, намереваясь получить прибыль, может, например, допустить бизнес-просчеты, попасть в негативную финансово-экономическую ситуацию. Более того, возможна ситуация убыточной деятельности в случае, когда речь идет завоевании доли рынка или долгого производственного цикла, предусматривающего повышенный временной период выхода на точку безубыточности. Закрепление в ст. 183 НК института переноса убытков на будущее свидетельствует о законодательном отрицании возможного получения прибыли.

Невозможность получения прибыли может быть также связана и с налоговой экономией, так как фискальные платежи являются для субъекта хозяйствования налоговыми издержками. Соответственно возникает вопрос о соотношении экономии на налогах и основной цели совершения хозяйственной операции, направленной на неуплату налога (сбора) как основания корректировки налоговой базы (абз. 3 п. 4 ст. 33 НК). Осуществляя законную налоговую экономию, субъект хозяйствования надлежащим образом использует права, прямо предусмотренные законодательством, т. е. речь в данном случае можно вести о легально

диспозитивном праве на налоговую оптимизацию. Если налогоплательщик переходит с общей системы налогообложения на упрощенную систему налогообложения с целью уменьшения размера налоговой обязанности, то налоговый орган не должен ограничивать данное право как не противоречащее закону. В данном случае он уменьшает издержки по ведению бизнеса и цель уменьшения налоговой обязанности следует признать данной, поскольку суть вышеуказанного особого режима налогообложения и состоит в основном в уменьшении налоговой обязанности. При этом нельзя вести речь о дистанцировании деловой цели от ее истинного финансово-экономического предназначения, так как предприниматель всегда стремится сокращать свои расходы, в том числе и расходы на уплату налогов, т.е. налоговая оптимизация может быть сопутствующим результатом хозяйственной операции (не основной целью) при достижении (возможном достижении) деловой цели.

Разрешение вопроса о наличии деловой цели должно лежать в первую очередь в правовой (первичной по отношению к финансовой и экономической) сфере. В правоприменительной практике нашей страны (особенно деятельности органов Комитета государственного контроля Республики Беларусь) правовая идентификация деловой цели довольно часто увязывается с экономической целесообразностью, когда контролирующий орган настаивает на выборе того или иного варианта построения хозяйственной операции (например, без участия посреднических структур, эффективность использования которых нивелирует значительные издержки по введению бизнеса). Вопросы ведения бизнеса должны находиться в исключительной компетенции субъектов его осуществляющих, а не субъектов, его контролирующих. Игнорирование контролирующими органами законодательных норм, так как в данном случае речь идет о нарушении принципа запрета незаконного вмешательства в деятельность проверяемого субъекта, а также обычаев делового оборота во многом predeterminedо удобной для бюджета судебной практикой. Белорусский правоприменитель не должен использовать непоименованные в законодательстве понятия «экономическая целесообразность», «экономическая эффективность», а также иные понятия, не корреспондирующие с правовой оценкой конкретной хозяйственной операции. Более того, законодатель зачастую ставит под сомнение достижение самой экономической эффективности. Например, производимые ранее отчисления в государственный целевой бюджетный фонд национального развития в зависимости от уровня рентабельности (основной показатель экономической эффективности деятельности предприятия) в настоящее время ставятся в зависимость от потенциально полученной прибыли (поименованные в законодательстве как «высокорентабельные организации» являются таковыми только гипотетически).

Наличие деловой цели невозможно выявить без юридической классификации фактов и обстоятельств, о чем прямо свидетельствуют положения п. 5 ст. 33 НК. При этом отсутствие реальности совершения хозяйственных операций не должно просто ограничиваться доводами о

недостоверности первичных учетных документов, основываясь на допросах руководителей или работников контрагентов, заявлявших о непричастности к деятельности компаний, почерковедческих экспертизах, а также документах, представленных правоохранными органами. В контексте последней сентенции следует особо обратить внимание, что выявление пороков деловой цели должно основываться исключительно на результатах проверки. Использование в ч. 2 п. 5 ст. 33 НК союза «и (или)» предполагает признание деловой цели лишь на основании представленных правоохранными органами доказательств. Такие доказательства должны быть дополнительными по отношению к доказательствам, послужившим основанием вменения субъекту предпринимательской деятельности нарушений законодательства по результатам проверки. Обратим внимание, что введение в налоговое законодательство института корректировки налоговой базы было предопределено порочной практикой вышеуказанных органов при доказывании участия в хозяйственных операциях лжепредпринимательских структур. В свете вышеизложенного ч. 2 п. 5 ст. 33 НК необходимо изложить в следующей редакции: «Наличие оснований, указанных в п. 4 настоящей статьи, с учетом доказательств, собранных органом, проводившим проверку». В контексте данной новации умаление роли правоохранных органов не происходит, так как собранные контролирующим органом доказательства при проведении проверки могут быть получены в том числе и от них.

В русле постулирования законодателем (ч. 1 п. 5 ст. 33 НК) необходимости выявления фактических сведений и (или) фактических обстоятельств, которые и определяют наличие или отсутствие деловой цели, квинтэссенцией последующего формирования нормативно-прикладной налоговой реальности станет определение законодателем, правоприменителем, судебными инстанциями соответствующих критериев. И это тот случай, в силу наличия в ст. 33 НК рамочных норм и оценочных понятий, когда данные субъекты не должны экономить на словах, так как «энергия частного интереса, которая является основным двигателем социально-экономического развития» [4, с. 36], может не выдержать еще одного удручающего правоприменения, наличествующего до 1 января 2019 г. Опять же можно сослаться на опыт Российской Федерации, которая идет по пути поиска четкого определения критериев правомерной налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов, о чем свидетельствует отсылка в рамках данной статьи к соответствующим актам.

По итогам проведенного исследования, можно сделать следующие основные выводы.

1. С налоговой точки зрения авторское определение деловой цели состоит в ее понимании как направленности на получение потенциального финансово-экономического результата, достигаемого в том числе и за счет налоговой экономии посредством использования не запрещенных законодательством конструкций.

2. Выработанные правоприменительной практикой, а также с учетом зарубежного опыта, фактические обстоятельства и факты, свидетельствующие

о получении незаконной налоговой экономии при отклонении от деловой цели, должны быть типизированы Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь или Верховным Судом Республики Беларусь.

3. Отсутствие деловой цели при совершении хозяйственной операции должно основываться только на результатах проверки. Для этого полагаем необходимым часть вторую п. 5 ст. 33 Налогового кодекса Республики Беларусь изложить в следующей редакции: «Наличие оснований, указанных в п. 4 настоящей статьи, с учетом доказательств, собранных органом, проводившим проверку».

Список использованных источников

1. Пономарева, К. А. Тенденции правового регулирования в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями: применение международного опыта в российской практике / К. А. Пономарева // Актуальные проблемы российского права. – 2018. – № 4. – С. 54–63.

2. Ларо, Д. Опыт США: доктрины экономической сущности и деловой цели / Д. Ларо // Налоговед. – 2010. – № 1. – С. 63–71.

3. Литвинова, К. Ю. Соотношение оценки деловой цели и целесообразности действий налогоплательщика / К. Ю. Литвинова // Налоговед. – 2018. – № 1. – С. 61–67.

4. Щекин, Д. М. Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России / Д. М. Щекин // Закон. – 2018. – № 11. – С. 32–43.

Покачалова А. С.

ОСОБЕННОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАДЗОРА ЗА СУБЪЕКТАМИ СТРАХОВОГО РЫНКА: ОПЫТ РОССИИ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Саратовская государственная юридическая академия
ул. Вольская, 1, 410056, Саратов, Россия, annapokachalova@mail.ru

В связи с созданием Евразийского экономического союза, внедрение одинаковых подходов к порядку регулирования деятельности субъектов страхового рынка выходит на первый план [1, с. 5]. Согласно Договору о Евразийском экономическом союзе, подписанному в г. Астане 29 мая 2014 г., в процессе регулирования финансовых рынков государства-члены должны осуществлять согласованное регулирование данной сферы. В частности, предполагается создание условий для взаимного признания лицензий в страховом секторе государствами-членами, а также определение общих требований, которые будут предъявляться к страховой деятельности, и гармонизации требований по регулированию и надзору профессиональных участников страхового рынка. Государства-члены должны руководствоваться в своих действиях наилучшей международной практикой и основополагающими принципами страхового надзора Международной ассоциации страховых надзоров.

Правительство РФ в Стратегии развития страховой деятельности в Российской Федерации до 2020 года, принятой в 2013 г., указало на то, что для повышения прозрачности, стабильности и зрелости российского страхового рынка, гармонизации российского страхового законодательства с международной практикой и рекомендациями Международной ассоциации страховых надзоров и Организации экономического сотрудничества и развития необходимо принять меры по повышению эффективности государственного страхового надзора, систематизации форм и методов его осуществления. За прошедшие 6 лет Правительством РФ были предприняты масштабные действия по выполнению соответствующих мер.

Важнейшие изменения произошли в порядке осуществления российского страхового надзора в связи с наделением Банка России в 2013 г. правом по регулированию финансового рынка. Ранее органом страхового надзора являлась Федеральная служба страхового надзора, которая подчинялась Министерству финансов РФ. С момента перехода данных полномочий Банку России, он предпринял ряд мер по стабилизации страхового рынка и вывода с него финансово неустойчивых страховых организаций [2]. В этих целях орган страхового надзора издал ряд нормативных правовых актов, которыми ввел институт кураторства, призванный обеспечить незамедлительную реакцию Банка России при возникновении трудностей у страховщика; был утвержден новый порядок инвестирования средств страховых резервов и собственных средств (капитала) страховщика в целях совершенствования системы требований, предъявляемых к качеству активов, а также начал проводиться мониторинг деятельности страховых организаций, концентрирующих риски в социально значимых сегментах. Результатом всех действий стало существенное сокращение субъектов страхового дела за период с 2013 по 2019 г. Так, общее количество субъектов страхового рынка с 641 участника снизилось до 275, из которых 458 страховых организаций действовали на 1 января 2013 г., а по состоянию на 1 января 2019 г. их осталось только 199, вместо 11 обществ взаимного страхования, стало 12, а количество страховых брокеров стало 64 в противовес 172, действовавших в 2013 г. [3]. Таким образом, со страхового рынка ушло более половины субъектов страхового дела.

В настоящее время Банк России осуществляет работу по внедрению риск-ориентированного подхода к регулированию страхового сектора в Российской Федерации, основанного на принципах Solvency II, представляющих собой акт Европейского союза, в котором установлены более высокие количественные и качественные требования к страховым организациям, а также требования к раскрытию информации. В 2019 г. Банк России провел первое количественное исследование, в рамках которого осуществлен качественный анализ готовности страховой отрасли к требованиям указанного подхода. Так, была произведена оценка готовности системы корпоративного управления, методологической и технологической готовности участников страхового сектора к регулярной подготовке

экономического баланса, необходимого для расчета показателей достаточности капитала.

В процессе деятельности по регулированию страхового рынка Банк России проводит мероприятия по приведению всех экономических показателей страховых организаций к международным требованиям. Например, Федеральным законом от 29 июля 2018 г. № 251-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации “Об организации страхового дела в Российской Федерации”» установлено увеличение базового размера уставного капитала страховой организации (за исключением страховой организации, осуществляющей обязательное медицинское страхование) со ста двадцати до трехсот миллионов рублей, а также изменение коэффициентов, позволяющих рассчитать минимальный размер уставного капитала.

Таким образом, российское законодательство находится на пути гармонизации страхового законодательства с международными нормами.

В свою очередь, порядок регулирования страховой деятельности и надзора в Республике Беларусь закреплен в Указе Президента Республики Беларусь от 25 августа 2006 г. № 530 «О страховой деятельности», которым утверждено Положение о страховой деятельности в Республике Беларусь. Какие же отличия в данной сфере существуют в Республике Беларусь.

Во-первых, контроль и надзор за страховой деятельностью на территории Республики Беларусь осуществляет Министерство финансов и территориальные органы Министерства финансов (п. 67 Положения). Следует отметить, что на территории Республики Беларусь действует 18 страховых организаций [4], большая часть из которых является государственными.

Во-вторых, в отличие от российского законодательства установлена обязанность страховаться только у государственных страховых организаций, в случае если страхователем выступает публично-правовое образование (Республика Беларусь, ее административно-территориальные единицы), государственные органы, государственные юридические лица, а также хозяйственные общества, находящиеся под контролем Республики Беларусь либо административно-территориальных единиц.

В-третьих, обязательное страхование также осуществляется государственными страховыми организациями или страховыми организациями, находящимися под контролем Республики Беларусь либо административно-территориальных единиц.

В-четвертых, государство гарантирует страховые выплаты по видам страхования, относящимся к страхованию жизни, видам обязательного страхования, если договоры страхования заключены с государственными страховыми организациями.

В-пятых, Президент Республики Беларусь наделен значительными правами в сфере государственного регулирования страховой деятельности, сюда относится установление размера страхового тарифа или страхового взноса по видам обязательного страхования; определение основных

направлений государственной политики в области страховой деятельности; введение новых видов обязательного страхования и др.

В-шестых, количество мер принуждения, применяемых к страховым организациям, значительно шире, чем по российскому законодательству. В частности, в РФ в качестве мер принуждения выступают:

- 1) предписание органа страхового надзора;
- 2) ограничение на совершение отдельных сделок;
- 3) введение запрета на совершение отдельных сделок;
- 4) ограничение действий лицензии;

5) приостановление действий лицензии; отзыв лицензии (ст. 32.5-1, 32.8 Закона РФ от 27 ноября 1992г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации»).

Между тем по законодательству Республики Беларусь предусмотрено 9 мер принуждения, некоторые из них совпадают с российскими мерами, например, выдача предписаний. Однако есть и такие, которые в законодательстве РФ не предусмотрены, но которые, считаем, достаточно обоснованы в своем применении. Так, орган страхового надзора имеет право взыскания в бесспорном порядке денежных средств, находящихся на счетах страховых организаций в банках, вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате в случаях невыполнения страховой организацией требования (предписания) Министерства финансов об устранении нарушений законодательства о страховании, а также введение запрета на применение страховой организацией установленных ею страховых тарифов по виду добровольного страхования или их части, если установленные страховой организацией страховые тарифы нарушают или могут нарушить права и законные интересы страхователей (застрахованных лиц, выгодоприобретателей), государства, национальных страховых организаций либо поставить под угрозу платежеспособность, финансовое состояние, безопасное функционирование страховой организации.

Исходя из вышеизложенного, можно констатировать о превалировании публично-правового регулирования страховой деятельности на территории Республики Беларусь, а также значительные ограничения для частных страховых организаций при осуществлении отдельных видов страхования.

В заключение стоит отметить, что 6 ноября 2018 г. между государствами – членами Евразийского экономического союза было заключено Соглашение о гармонизации законодательства государств – членов Евразийского экономического союза в сфере финансового рынка (г. Москва), в котором предусматривается разработка плана гармонизации законодательства в сфере финансового рынка. Можно констатировать, что результатом данного Соглашения в настоящее время является принятая 1 октября 2019 г. Концепция формирования общего финансового рынка Евразийского экономического союза (Решение Высшего Евразийского экономического совета, г. Ереван). В данной Концепции закрепляется поэтапный (до 2025 г.) процесс формирования финансового рынка, в частности, посредством

стандартизации порядка выдачи лицензий, в том числе их формы и вида, на осуществление банковской и страховой деятельности, либерализации взаимного доступа на финансовые рынки, создания наднационального органа по регулированию финансового рынка и др.

Для достижения поставленных целей все государства-члены должны провести полномасштабную реформу финансового рынка, включая страховой рынок. При этом задача научного сообщества заключается в обеспечении органов законодательной власти теоретическими исследованиями в области оптимизации интеграционных процессов национальных законодательств в сфере финансовых рынков.

Список использованных источников

1. Исследование подходов к гармонизации законодательства на страховых рынках Евразийского экономического союза : научный доклад / под ред. д-ра экон. наук И. Н. Рыковой. – М.: Научно-исследовательский финансовый институт, 2016. – 62 с.

2. Покачалова, А. С. Финансово-правовое регулирование страхового рынка / А. С. Покачалова // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2019. – № 1 (126). – С. 218–223.

3. Годовой отчет Банка России за 2017 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cbr.ru/Collection/Collection/File/7796/ar_2017.pdf – Дата доступа: 14.10.2019.

4. Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/ru/supervision/reestr/> – Дата доступа: 10.11.2019.

Разгильдиева М. Б.¹, Ушаков Р. М.

ВОПРОСЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ БАЛАНСА ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ТЕХНОЛОГИИ BIG DATA В ПУБЛИЧНЫХ ФИНАНСАХ И ГОСУДАРСТВЕННОМ УПРАВЛЕНИИ

Саратовская государственная юридическая академия,
ул. Вольская, 1, 410056, г. Саратов, Россия, finpravo@ssla.ru

Расширяющееся использование цифровых технологий актуализирует вопросы их правового регулирования. В настоящее время они являются частью все большего числа общественных отношений, однако последствия их применения не всегда ясны и предсказуемы. Задача урегулирования отношений, складывающихся в рамках применения цифровых технологий, этим и осложняется: отсутствует четкое понимание, какие именно угрозы и каким именно законным интересам несет применение той или иной технологии. При этом вполне очевидно, что поиск новых правовых конструкций должен осуществляться на основе общепризнанных принципов

¹ Исследование М. Б. Разгильдиевой выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16102.

права, наиболее полно выражающих его сущность, базовым из которых для сферы финансовых отношений и государственного управления является принцип баланса частных и публичных интересов.

Одной из ключевых инноваций, применяемых в сфере государственного управления, в том числе и финансового, является технология Big Data (далее – BD), представляющая собой совокупность инструментов и методов сбора и обработки значительных по объему, прямо не взаимосвязанных структурированных и неструктурированных массивов информации из различных источников, подверженных постоянным обновлениям, в целях повышения качества принятия управленческих решений, создания новых продуктов и повышения конкурентоспособности [1, с. 60; 2, р. 28–29]. Исходя из изложенного, BD можно определить как динамически изменяющийся массив информации, который имеет ценность в силу своих больших объемов и возможности ее эффективной и быстрой обработки автоматизированными средствами, что обеспечивает допустимость их использования для аналитики, прогнозирования и автоматизации управленческих и коммерческих процессов [3, с. 122–125].

Несмотря на то, что использование BD превалирует в коммерческом секторе, существует определенная тенденция, направленная на расширение применения технологии в публичных финансах, а также в государственном управлении [4, с. 10–14]. Следует констатировать, что BD имеют высокий интерес для публичной сферы отношений. Внедрение государственных информационных систем нередко рассматривается как единственный действенный способ повышения эффективности государственного контроля и противодействия коррупции. Поскольку ключевая организация политической власти обладает огромными материальными и информационными ресурсами, то, как справедливо отмечается в доктрине, грамотное, научно обоснованное применение BD в государственном управлении должно увеличить его эффективность [5, с. 113–114].

В зарубежной практике BD получили распространение, в частности, в США (образовательная сфера [6], прогностический полицейский контроль [7]), Канаде (система социальных служб) [8] и Пакистане (база биометрических данных граждан – NADRA (National Database & Registration Authority) [9]. В последнем внедрение BD и дальнейшее сопоставление данных различных государственных информационных систем показало значительные результаты: были выявлены противоречия в их сведениях (например, «мертвые души» и дублирование записей в списках избирателей) и обнаружены правонарушители, злоупотребляющие своим правом (в частности, граждане, незаконно получающие несколько пенсий одновременно). Создание системы NADRA явилось весьма экономичным вложением бюджетных средств и окупилось за счет самой информационной системы, развивавшейся самостоятельно и предлагавшей платные услуги [9].

В России применение BD в сфере функционирования субъектов государственной власти имеет определенные перспективы, что находит выражение как в заявленном политическом курсе на построение цифровой

экономики, так и в практике конкретных государственных органов. Например, в деятельности Федеральной налоговой службы при проверке налоговых деклараций, представленных в электронной форме, используется система «АСК НДС-2», показавшая высокую эффективность [10, с. 63]. Выводы, полученные в результате ее применения, не имеют безусловной юридической силы и не обязательны для судов, а потому исключительно на их основе не могут быть построены доказательства о совершении налогового правонарушения, что, думается, является целесообразным решением. Использование ВД в государственном управлении также позволяет, в частности, на основе анализа открытых источников проводить сбор информации о состоянии необходимой инфраструктуры в онлайн-режиме, оптимально планировать размещение городских парковок, организовывать движение автотранспорта при одновременном снижении масштаба бюджетных затрат [4, с. 13]. В избирательном процессе применение данной технологии возможно в целях высокоточного прогнозирования поведения как всего электората в целом, так и отдельных избирателей [11, с. 46–56].

Данная технология используется в процессе профайлинга – сбора информации о физических лицах и иных субъектах в целях ее дальнейшего использования [12, с. 62–103]. Практически любая информация может быть использована для создания профайлов, но в настоящее время это, преимущественно, персональные данные физических лиц – пользователей интернета. Конструкция большинства веб-сайтов предполагает условием доступа к контенту согласие пользователя на направление информации о его деятельности в сети администратору сайта. Профайлинг на базе выявления характерных ассоциаций в отношении конкретного лица позволяет прогнозировать его поведение [5, с. 118].

Аккумулируемая таким образом информация может быть использована в различных целях – как коммерческих, так и в целях публичного управления или обеспечения безопасности. В литературе приводятся данные об использовании профайлов в целях предварительной оценки угрозы, которую представляет каждый отдельный человек как потенциальный преступник или нарушитель. Например, цель Автоматизированной централизованной базы персональных данных о пассажирах и персонале (экипаже) транспортных средств [13] заключается в выявлении пассажиров, на которых следует обратить специальное внимание и при необходимости не допускать к полету в целях обеспечения безопасности.

Однако вполне очевидно, что в силу технических особенностей ВД на практике возможно принятие неверных и противозаконных управленческих решений, основанных исключительно на выводах, полученных в результате применения технологии [5, с. 121], или злоупотребление их использованием. Теоретически существует угроза ущемления конституционных прав, свобод и законных интересов граждан на основе высокоточных предположений об их прошлом или будущем поведении, полученных в результате использования ВД. Высказывается мнение, что при наличии необходимой политической воли возможно как путем профилактических правовых средств не допустить

потенциально возможное противоправное деяние (что в целом является прогрессивным способом использования технологии), так и до его совершения превентивно привлечь к юридической ответственности, т. е. наказать соответствующее лицо за еще несовершенное правонарушение [5, с. 118]. Однако понятно, что эта возможность недопустима с правовой точки зрения.

Широко используется данная технология и в финансовом секторе. Она позволяет повышать эффективность работы за счет сокращения времени на принятие решений и оценку рисков в отношении конкретного заемщика, формировать персонифицированный портфель предложений. Если раньше технологии использовались, преимущественно в целях контроля и своевременного выявления нарушений банковских правил, лимитов и нормативов, то сейчас они превращаются в полноценный инструмент принятия бизнес-решений, позволяющий максимизировать прибыль [14, с. 34].

Однако такое массовое распространение автоматизированных средств для сбора и обработки информации, в том числе о персональных данных, формируют существенную угрозу. Справедливо отмечается, что раньше такая угроза нейтрализовывалась высокой стоимостью сбора, обработки и хранения подобной информации в бумажном виде. В настоящее время по мере широкого внедрения технологических процессов необходимо формировать правовые средства защиты личного пространства физических лиц. А. И. Савельев, систематизируя сложившиеся в мировой практике подходы к решению этой задачи, приходит к выводу, что наиболее приемлемым является европейский подход, в рамках которого проблематика больших данных рассматривается через призму прав человека и гражданина [3, с. 126–127].

Можно предположить, что в рамках сферы частноправовых отношений клиент как равноправная сторона сделки волен полноправно отказаться от заключения договора (либо на равных, заранее оговоренных условиях прекратить его исполнение) с конкретным контрагентом в случае несогласия с выводами относительно него, полученными в результате использования ВД. Однако трудно в полной мере с этим согласиться, так как в рамках существования конкуренции не все продавцы товаров, работ и услуг предложат свою продукцию на условиях клиента – физического лица, не желающего предоставлять свои данные ради приобретения товара (или услуги). Поэтому представляется необходимым юридическое закрепление запрета продавцу отказывать покупателю (клиенту) в заключении договора (доступа на сайт, являющийся торговой площадкой), если он не предоставляет согласия на сбор и обработку своих персональных данных.

Кроме того, исходя из анализа существующего экономического оборота, отметим, что полученная в результате сбора и обработки персональных данных информация зачастую используется в коммерческих целях, являясь объектом купли-продажи. Данные действия предполагают обязательное получение согласия на обработку персональных данных и, что не исключается, имущественную компенсацию в случае нарушения такого требования.

В рамках публичных отношений, основанных на императивных началах, сфера диспозитивности, свободного усмотрения индивида значительно ограничена, что уменьшает круг возможностей последнего в случае возникновения произвола со стороны органов государственной власти и их должностных лиц, а потому, на наш взгляд, процесс распространения ВД и иных подобных технологий в государственном управлении требует грамотного, научно обоснованного подхода, особенно в условиях современной правовой действительности, характеризуемой нарастанием противоречий между частными и публичными началами в праве, открытостью и закрытостью информации, транспарентностью и тайной частной жизни [15, с. 145].

Представляется, что недопустимо юридическое закрепление дозволения государству (соответствующим уполномоченным лицам) совершать какие-либо юридически значимые действия в отношении граждан на основе выводов, полученных в процессе использования ВД, т. е. на основе программного предположения о возможном нарушении или связи с ним.

На наш взгляд, следует зафиксировать общий запрет на принятие управленческих решений, порождающих юридические последствия для субъектов правоотношений, основанных исключительно на автоматизированной обработке данных. В связи с этим считаем справедливым согласиться с позицией, высказанной в правовой доктрине, что в ряде ситуаций, которые могут возникнуть на практике, возможно, необходимо будет ввести требование обязательного установления причинно-следственных связей, не выявленных при программном анализе, и доказывания сделанных выводов с помощью логического обоснования [5, с. 121].

Перечисленное, однако, явно не может служить исчерпывающим решением всех проблем правового регулирования ВД, что требует дальнейшего научного поиска в векторе нахождения баланса между решением, принимаемым в полностью автоматическом режиме, и решением, принимаемым человеком.

Список использованных источников

1. Савельев, А. И. Комментарий к Федеральному закону от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и защите информации» (постатейный) / А. И. Савельев. – М. : Статут, 2015. – 320 с.
2. Lynch, C. Big data: How do your data grow? / C. Lynch // Nature. – 2008. – Vol. 455. – № 7209. – P. 28–29.
3. Савельев, А. И. Направления регулирования Больших данных и защита неприкосновенности частной жизни в новых экономических реалиях / А. И. Савельев // Закон. – 2018. – № 5. – С. 122–144.
4. Булгакова, Е. В. Использование «больших данных» в системе государственного управления: условия, возможности, перспективы / Е. В. Булгакова, В. Г. Булгаков, В. С. Акимов // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2015. – № 3. – С. 10–14.
5. Чаннов, С. Е. Большие данные в государственном управлении: возможности и угрозы / С. Е. Чаннов // Журнал российского права. – 2018. – № 10 (262). – С. 111–122.

6. Большие данные в государственном управлении: опыт внедрения (пилотное исследование): материалы круглого стола в Аналитическом центре при Правительстве Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <https://ac.gov.ru/files/content/10087/sorokin-kruglyj-stol-issledovanie-pdf.pdf> (дата обращения: 23.10.2019).

7. Thompson, T. Crime Software May Help Police Predict Violent Offences / T. Thompson // The Guardian. 2010. July 25 URL: <http://www.theguardian.com/uk/2010/jul/25/police-software-crime-prediction> (дата обращения: 23.10.2019).

8. McGregor, G. The Big Data Election: Political Parties Building Detailed Voter Records / G. McGregor // Ottawa Citizen. 2014. October 18. URL: <http://goo.gl/7xrTw5> (дата обращения: 23.10.2019).

9. Рудычева, Н. Большие данные в госсекторе: опыт Пакистана [Электронный ресурс] / Н. Рудычева. URL: http://www.cnews.ru/articles/bolshie_dannye_v_gossektore_opyt_pakistana (дата обращения: 23.10.2019).

10. Тимошенко, В. А. Совершенствование контроля за исчислением и уплатой НДС на базе «АСК НДС-2» / В. А. Тимошенко // Право и экономика. – 2017. – № 11. – С. 61–65.

11. Волков, В. Э. Электоральная идентификация: пределы индивидуализации участников избирательного процесса / В. Э. Волков // Lex Russica. – 2015. – № 10. – С. 46–56.

12. Ларионова, В. А. Информационный брокер как новый субъект информационного права в эпоху Big Data / В. А. Ларионова // Право в сфере Интернета : сб. ст. / отв. ред. М. А. Рожкова. – М. : Статут, 2018. – С. 62–103.

13. База персональных данных о пассажирах и экипаже автобусов (АЦБПДП) [Электронный ресурс]. URL: <https://smugadn.tu.rostransnadzor.ru/poleznaya-informacziya/baza-personal-nux-dannyx-o-passazhi> (дата обращения: 15.11.2019).

14. Антонов, А. Угроза диджитализации / А. Антонов // Банковское обозрение. – 2018. – № 4. – С. 34–35.

15. Талапина, Э. В. Защита персональных данных в цифровую эпоху: российское право в Европейском контексте / Э. В. Талапина // Труды Института государства и права РАН. – 2018. – № 5. – С. 117–150.

Руденя Ю. Е.

**КОРРЕКТИРОВКА НАЛОГОВОЙ БАЗЫ И ЮРИДИЧЕСКАЯ
ОТВЕТСТВЕННОСТЬ: ОХРАНИТЕЛЬНЫЙ КОНТЕКСТ ПРОБЛЕМЫ
ПРЕДЕЛОВ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ**

Белорусский государственный университет,
пр. Независимости, 4, 220007, г. Минск, Беларусь, yura.rudenia@yandex.by

Налоговое планирование является одним из наиболее важных составляющих оптимизации бизнеса, инструментарием, позволяющим плательщику использовать дозволенные законодательством налоговые льготы в виде учета затрат, вычетов и т. п. Однако не всегда налоговая

минимизация осуществляется законными способами. Экономико-правовая реальность такова, что грань между незаконной налоговой экономией и правомерной налоговой оптимизацией довольно тонкая.

В целях поиска такой грани используются специальные доктрины и презумпции, законодательное оформление которых выражается в определении случаев, когда допускается возможность корректировки налоговой базы компетентными органами, тем самым определяются критерии правомерности налоговой экономии. Отменой Указа Президента Республики Беларусь № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств» (далее – Указ № 488) был отчасти обозначен новый виток в развитии законодательства о противодействии незаконной налоговой минимизации – от формального критерия признания искажения налоговой базы к фактической оценке реальности совершения хозяйственной операции. Таким образом, фокус оценки правомерности налогового планирования смещается от законодательного к правоприменительному уровню.

В связи с этим возникает ряд вопросов применения положений налогового законодательства, определяющего границы легальности налогового планирования, и положений охранительного законодательства, устанавливающих составы противоправных деяний за незаконный уход от налоговой обязанности в контексте их системного взаимодействия. В частности, есть ли особенности исчисления ущерба для целей применения мер юридической ответственности за налоговые правонарушения с учетом законодательной корректировки ст. 33 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК)? Каков момент окончания противоправного деяния, основанного на применении положений о корректировке налогового обязательства в порядке, предусмотренном ст. 33 НК? Всегда ли недобросовестный характер извлечения налоговой выгоды с точки зрения налогового законодательства тождественен умыслу на уклонение от уплаты налогов с позиции охранительного законодательства? Насколько обоснованно применение сразу нескольких мер имущественного воздействия – доначисленных налогов на основании корректировки налоговой базы, мер юридической ответственности и пеней, в соответствии с налоговым законодательством за совершение одной хозяйственной операции с пороком содержания?

В основе инструментария борьбы с незаконной налоговой минимизацией по ранее действовавшему Указу № 488 было признание первичного учетного документа, составленного с нарушением, недействительным, соответственно, отраженная в нем хозяйственная операция признавалась отсутствующей для целей налогообложения, в связи с чем соответствующие затраты не принимались к налоговому учету [2]. Отчасти иной подход имеет место в соответствии с законодательными нововведениями о противодействии недобросовестной налоговой минимизации, основывающихся на проверке отсутствия искажений об объекте налогообложения и размере налоговой базы (абз. 2 п. 4 ст. 33 НК), оценке наличия у нее реальной деловой цели

(абз. 3 п. 4 ст. 33 НК), реальности совершения хозяйственной операции (абз. 4 п. 4 ст. 33 НК).

Несмотря на то, что в сущности не меняется методология корректировки налогового обязательства, новый подход, не отрицая в ряде случаев действительность в первую очередь самой хозяйственной операции, позволяет учитывать в налоговом учете затраты в размере, пропорциональном скорректированной налоговой базе, по основаниям, предусмотренным п. 4 ст. 33 НК, в отличие от правовых последствий применения положений Указа № 488. Это, в свою очередь, влияет и на размер исчисляемого ущерба. Стоит отметить, что либерализация законодательства в экономической сфере коснулась как регулятивных, так и охранительных норм. В частности, для целей квалификации уклонения от уплаты налогов по ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее – УК) был повышен размер наказуемого ущерба в две тысячи и более раз, особо крупным размером – в три тысячи пятьсот и более раз превышающим размер базовой величины.

Необходимо отметить, что состав ст. 243 УК является материальным, т. е. соответствующее противоправное деяние считается оконченным с момента непоступления налогового платежа в последний день соответствующего отчетного периода, посредством чего бюджету причиняется ущерб на сумму неуплаченных налогов. В случае корректировки налоговой базы и доначисления налогов по основаниям, предусмотренным ст. 33 НК, ущербом для целей применения мер юридической ответственности является сумма налога, равная разнице между уплаченной и доначисленной в соответствии с п. 5 ст. 33 НК. Таким образом, при корректировке налоговой базы и доначислении налогов законодательные нововведения ст. 33 НК, с одной стороны, дают возможность учитывать часть затрат, посредством чего уменьшается сумма начисленного налога, а значит, и размер причиненного реального ущерба в случае ее неуплаты, с другой стороны, повышение планки уголовно-наказуемого ущерба применительно к квалификации действий виновных лиц по ст. 243 УК позволяет сократить количество случаев применения мер уголовной ответственности за противоправную налоговую экономию с расширением применения, соответственно, мер административной ответственности.

Отдельно стоит остановиться на моменте окончания противоправного деяния при корректировке налогового обязательства и доначислении сумм налогов при наличии одного из оснований, установленных ч. 4 ст. 33 НК. Юридическое значение здесь имеют два обстоятельства: срок начисления пени за несвоевременное исполнение налогового обязательства и срок давности привлечения к мерам юридической ответственности. Возникает вопрос, когда противоправный уход от налоговой обязанности является основанием для применения мер юридической ответственности: с момента неисполнения в установленные сроки основного (первоначального) налогового обязательства, к которому были применены положения п. 4 ст. 33 НК, либо вследствие неисполнения «вторичного» налогового обязательства

после доначисления налогов на основании корректировки налоговой базы по основному налоговому обязательству, когда виновное лицо не уплатило сумму уже доначисленного налога после соответствующего заключения органов финансовых расследования. Это же касается и наступления ответственности по ст. 13.6 Кодекса об административных правонарушениях Республики Беларусь (далее – КоАП).

С одной стороны, сам факт необходимости корректировки налоговой базы свидетельствует о том, что налоговое обязательство не было исполнено надлежащим образом с момента неуплаты налогов в тот отчетный период, «связанный» моментом возникновения налогового обязательства, соответственно пени должны начисляться со дня, следующего за последним днем отчетного периода. Если проверка проводится спустя несколько лет после подачи документов налоговой отчетности, сумма начисленных процентов может в разы превышать сумму неисполненного налогового обязательства. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь», проверка соблюдения налогового законодательства может проводиться не более чем за пять лет. Однако, в соответствии с ч. 1.4 ст. 7.6 КоАП, ответственность за неуплату либо неполную уплату сумм налогов, сборов по ст. 13.6 КоАП может быть применена не позднее трех лет со дня совершения и шести месяцев со дня обнаружения административного правонарушения. Это означает, что вполне возможно проведение проверки, например, спустя четыре года, но после неуплаты доначисленных налогов отсутствуют основания для привлечения виновных лиц к ответственности.

С другой стороны, если презюмировать возникновение основания для применения юридической ответственности с момента неуплаты сумм налогов после получения заключения органов финансовых расследований о доначислении налогов, пеня за неисполнение налогового обязательства может начисляться лишь по истечении срока на уплату налога, указанного в заключении органов финансовых расследований. При этом наступление юридической ответственности и исчисление срока давности привлечения к ней привязаны также к указанному моменту. Следует отметить, что однозначное решение данной проблемы в законодательстве отсутствует ввиду того, что момент окончания неисполнения налогового обязательства можно теоретически обосновать различными юридическими фактами.

Следующая проблема обусловлена вопросом соотношения недобросовестности лица при получении налоговой выгоды с точки зрения налогового законодательства и умысла при уклонении от уплаты налогов с позиции уголовного и административно-деликтного законодательства. Одним из оснований корректировки налоговой базы является извлечение из совершения сделки исключительно налоговой выгоды (абз. 3 п. 4 ст. 33 НК). Однако существуют ли основания применять меры юридической ответственности в данном случае за неуплату доначисленных налогов, если субъект хозяйствования не исполнит соответствующее заключение органов финансовых расследований? Дело в том, что способы совершения

объективной стороны налоговых правонарушений, изложенные в конструкциях составов соответствующих противоправных деяний, охватываются сокрытием налоговой базы или ее искажением. Учитывая специфику состава налогового правонарушения, обусловленную наличием бланкетной диспозиции, для уяснения признаков противоправности соответствующего деяния необходимо обращаться к дефинициям отраслевого законодательства. На практике это означает, что противоправность налоговой экономии «завязана» на установлении формальных признаков противоправного сокрытия либо искажения налоговой базы, основывающихся исключительно на заведомо недостоверных сведениях, внесенных в данные налогового учета. Допустим, единственная цель сделки – налоговая выгода, но для ее получения были использованы легальные способы (налоговые льготы, предоставленные законодательством), а данные налоговой отчетности – соответствуют действительности. В таком случае отсутствуют факты искажения налоговой базы, а значит, и обязательные элементы объективной стороны налогового правонарушения.

Вышеописанная проблема обусловлена динамичностью регулятивного законодательства в сравнении с охранительным. Так, если налоговое законодательство движется в сторону оценки фактического существа хозяйственной операции и реальности ее деловой цели, то охранительное законодательство, предусматривающее ответственность за неуплату налоговых платежей, все еще статично, применительно к оценке противоправности налогового правонарушения на основе установления формальных признаков нарушения налогового законодательства как элементов объективной стороны налогового правонарушения. Поэтому имеет смысл либо менять конструкцию составов противоправных деяний налоговых правонарушений, либо совершенствовать нормы налогового права для более эффективного применения бланкетных положений уголовного и административно-деликтного законодательства.

Еще одной проблемой является утроенная ответственность субъектов хозяйствования за недобросовестное налоговое планирование. Так, помимо доначисления налогов на основании п. 4 ст. 33 НК на сумму ненадлежаще исполненного налогового обязательства также начисляются пени, предусмотренные ст. 55 НК (налоговая ответственность в узком смысле), кроме того, к виновному лицу применяются меры административной ответственности, предусмотренные ст. 13.6 КоАП за неуплату налогов, а также предусмотренные ст. 12.1 КоАП санкции за нарушение порядка ведения бухгалтерского учета [1, с. 57]. Иными словами, складывается ситуация, при которой за совершение одной хозяйственной операции, налоговая выгода от которой была признана необоснованной, организация фактически подвергается более чем трем финансовым санкциям. Это обусловлено тем, что принцип справедливости привлечения виновного лица к ответственности, запрещающий ее применение дважды за одно и то же противоправное деяние, закреплен лишь на уровне отдельного акта охранительного законодательства, обусловлен правовыми пределами его

действия и не распространяется на противоправные деяния, признаки которых закреплены в иных нормативных правовых актах.

Таким образом, составы налоговых правонарушений должны быть сконструированы таким образом, чтобы противоправность соответствующего деяния определялась не только формальным искажением сведений налогового учета, но и в случаях признания налоговой выгоды необоснованной. Кроме того, принцип справедливости юридической ответственности должен получить свое закрепление как конституционно-правовой институт, межотраслевое применение которого должно исключать реализацию двух и более мер ответственности за одно фактически совершенное противоправное деяние не только в пределах действия одного акта охранительного законодательства, а нескольких, причем принимая по внимание привлечение к определенному виду юридической ответственности.

Список использованных источников

1. Дементьев, И. В. Налоговые правонарушения и налогово-правовая ответственность : учеб. пособие / И. В. Дементьев. – М. : РАП, 2014. – 336 с.
2. Звороно, Н. Ф. Перерождение Указа № 488. Что ждет бизнес с принятием новой редакции НК [Электронный ресурс] / Н. Ф. Звороно // Neg.by – Режим доступа: <https://neg.by/novosti/otkrytj/pererozhdenie-ukaza-No-488>. – Дата доступа: 25.09.2019.

Рыбакова С. В.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БАЛАНСА И КОНФЛИКТА ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ¹

Саратовская государственная юридическая академия,
ул. Вольская, 1, 410056, Саратов, Россия, finpravo@ssla.ru

Сферу позитивного правового регулирования, связанную с налогами, условно можно разделить на три области: налогообложение, налоговое администрирование, исполнение налоговой обязанности. Как представляется, почти каждая из указанных сфер регламентируется правовым комплексом, состоящим из норм различных отраслей права: конституционного права, административного, финансового. Бесспорным является тот факт, что преимущественно нормы финансового права регламентируют перечисленные отношения, в связи с чем важно исходить из того, что именно потенциал финансового права как науки и отрасли права должен быть максимально задействован для эффективного регулирования названной сферы общественных экономических отношений. Прежде всего это касается

¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16102 «Трансформация правосубъектности участников налоговых, бюджетных и публичных банковских правоотношений в условиях развития цифровой экономики».

принципов финансового права, основных финансово-правовых категорий, юридической техники финансового законодательства и др.

Проблема соотношения частных и публичных интересов охватывает все три сферы в области налогов: налогообложение, налоговое администрирование и исполнение налоговой обязанности.

Так, на первой стадии, стадии установления налоговой обязанности, предвосхищается как конфликт, так и баланс интересов налогоплательщика и налогоплательщика. Соотношение названных интересов полностью очерчивается проблематикой публичных и частных интересов, более того, является одним из явных ее проявлений. Очевидно, что налогоплательщик представляет частные интересы, тогда как получатель налога (публично-правовое образование) – публичные. Однако это очевидно при первом приближении. При более внимательном рассмотрении можно увидеть и иные грани соотношения. Так, каждый налогоплательщик, будучи гражданином того или иного государства или находясь с государством в иной связи, заинтересован в получении определенных благ независимо от размера своего налогового бремени, что свидетельствует о заинтересованности уплатить налог, если налоговое бремя соразмерное, и его удобно нести (в аспекте налоговых процедур). Соответствующая ситуация идеальна в своем воплощении, но как любой идеал – несовершенна. Идея присвоения и сбережения благ, а иногда идея их незаконного (неразумного) увеличения разрушает нормальные отношения по уплате налогов. Причем это касается обеих сторон. Не только налогоплательщик может уклоняться от уплаты налогов, но и получатель налога может установить несправедливое налоговое бремя или сложное налоговое администрирование.

Ввиду указанных причин проблема конфликта и баланса интересов закономерно переходит на следующую стадию налоговых отношений – налоговое администрирование и исполнение налоговой обязанности. По сути, это две стороны одного и того же процесса, процесса поступления налогов в бюджет. В рамках данной стадии (процессуальной), в отличие от первой (материальной), поиск оптимального взаимодействия налогоплательщика и налогового органа (либо иного фискального органа) в большей степени связан с вопросами удобства несения налогового бремени, что имеет не менее важное значение наряду с вопросами определения его величины.

Проблемы конфликта и поиска путей оптимизации баланса интересов не новы. Можно привести отдельные высказывания ученых начала XX в.

Раскрывая сущность современного ему европейского государства, С. А. Котляревский писал: «Власть все более рассматривается как социальная функция, как нечто, существующее не ради самой себя, а ради тех великих заданий, которые во всех областях поставлены перед государством» [1, с. 19]. А. Менгер, беря за основу господствующее понимание публичного права («обнимает те правовые институты, которые служат общему благу») и частного права («регламентирует индивидуальные жизненные цели лиц»), одновременно видел противоречие в том, что «общественное благо в действительности составляет почти без исключения личный и политический

интерес отдельных могущественных лиц или общественных слоев и потому должно быть отнесено к области индивидуальных жизненных целей. Наоборот, те цели, которым служат учреждения частного права, столь общие по своему характеру и настолько имеют отношение ко всем отдельным личностям, что их следует рассматривать как общее или общественное благо...» [4, с. 91–92]. Понятие «общее благо» сопровождало историю развития философской мысли, в результате чего в светской философии XIX–XX вв. общее благо было конкретизировано в формуле А. Парето «Благо общества не может быть общим, если кто-либо не охватывается им» [8, с. 379].

По справедливому высказыванию Ю. Н. Старилова, увидеть предметное и юридическое содержание общественных и государственных потребностей можно благодаря теории интересов [9, с. 11].

Категория «интерес» непосредственным образом связана с категорией «потребности». Под потребностями понимается состояние неудовлетворенности субъекта из-за отсутствия каких-либо предметов, необходимых для его нормальной жизнедеятельности. В свою очередь, интерес – есть причина действий социальных субъектов, которая направлена не столько на предмет удовлетворения, сколько на те социальные институты, от которых зависит распределение предметов, ценностей, благ, обеспечивающих удовлетворение потребностей [5, с. 403–404].

Идея общего блага (наряду с идеей правового государства) – удаляющийся идеал, стремясь к достижению которого выявляется все большее количество потребностей, а значит, расширяется многообразие интересов, обуславливающих удовлетворение последних.

В рамках поиска общественных интересов, нуждающихся в финансово-правовом регулировании, важную роль призвана выполнить наука финансового права, которая, обобщая теоретические выводы, законодательные конструкции и акты применения норм права, методологически способна выявлять общественные интересы, которые государство как носитель законодательной власти имеет возможность признать в качестве таковых и трансформировать в статус интереса публичного.

По справедливому высказыванию Н. И. Химичевой, «*принцип приоритета публичных интересов* в правовом регулировании финансовых отношений... предполагает использование финансово-правовых институтов в целях *государственного регулирования* экономики, исходя из *общезначимых* задач общества..., не противоречит частным интересам личности, напротив, последовательная реализация его положительно отражается на них» [11, с. 47–48].

Согласно мнению большинства ученых, конфликт является наиболее острой формой развития противоречивой ситуации и предполагает наличие субъектов конфликта, которые являются участниками конкретных правоотношений [3, с. 166; 10, с. 4; 2, с. 9–10].

Исходя из определения «юридический конфликт», данного В. Н. Кудрявцевым, под ним следует понимать разновидность социального конфликта как противоборства двух или нескольких субъектов,

обусловленного противоположностью (несовместимостью) их интересов, потребностей, систем ценностей и знаний [2, с. 9].

Основываясь на сформулированном выше постулате о том, что в уплате налога как источнике формирования бюджета заинтересованы обе стороны, конфликта быть не должно. Однако, это не так, и конфликт в сфере налогообложения присутствует достаточно часто, поскольку стороны всегда вынуждены искать консенсус, как минимум, в отношении двух вопросов – величины налогового бремени и удобства его реализации.

Цифровизация экономики (так же как цифровизация иных сфер общественных отношений) во многом способна устранять конфликты, возможно, обеспечивать их предотвращение.

В аспекте установления налогового бремени это касается прежде всего открытости – открытости и доступности информации о налогах и бюджете, благодаря чему налогоплательщик сможет ориентироваться в вопросах прямой и обратной связи между фискальными платежами и объемом, а также направлениями реализации расходных обязательств. Предоставленная таким образом возможность потенциально способна повышать не столько уровень правовой грамотности, сколько уровень налоговой культуры.

Отношения в сфере налогового администрирования и исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации также подвергаются трансформации, поскольку возможность применения цифровых технологий для передачи данных и осуществления платежей позволяет упрощать процедуры контроля, существенно снижать их количество, обеспечивать оперативность устранения разногласий и т. п. Как представляется, приоритетной формой налогового контроля в условиях цифровизации должен стать налоговый мониторинг, минимизирующий административную нагрузку на бизнес.

Приведенные обстоятельства свидетельствуют о положительных сторонах цифровизации в аспекте преодоления конфликта интересов и поиска баланса. Однако имеются и отрицательные проявления.

Ученые, разрабатывающие проблемы цифровизации сферы налогового контроля, подчеркивают его риск-ориентированный характер, позволяющий, с одной стороны, создать для налогоплательщика возможность своевременного информирования о возможном нарушении законодательства о налогах и сборах (например, в случае создания автоматизированной системы типизации схем уклонения от уплаты налогов), с другой стороны, предполагать недобросовестное поведение налогоплательщика (к примеру, в условиях автоматизированного создания групп налогового риска добросовестный налогоплательщик налога на добавленную стоимость может пострадать от действий своих недобросовестных контрагентов, которых программа отнесла к группе повышенного риска) [6, с. 203; 7, с. 247].

Таким образом, цифровизация, будучи средством преодоления конфликта между участниками налоговых правоотношений (конфликта частного и публичного интереса), в отдельных случаях является причиной его возникновения, чего, возможно, в будущем удастся избежать при условии совершенствования информационных технологий и финансово-правовых норм.

Список использованных источников

1. Котляревский, С. А. Власть и право. Проблема правового государства / С. А. Котляревский. – М., 1915. – 417 с.
2. Кудрявцев, В. Н. Юридический конфликт / В. Н. Кудрявцев // Государство и право. – 1995. – № 9. – С. 9–14.
3. Марченко, М. Н. Коллизия и конкуренция законов: вопросы теории и практики / М. Н. Марченко // Научные труды. Российская академия юридических наук. Вып. 7 : в 2 т. – М. : Изд. гр. «Юрист», 2007. – Т. 1. С. 162–172.
4. Менгер, А. Новое учение о государстве. Выпуск первый / А. Менгер. – СПб., 1906. – 326 с.
5. Мельник, В. А. Современный словарь по политологии / В. А. Мельник. – Минск : Книжный Дом, 2004. – 640 с.
6. Мигачева, Е. В. Налоговый контроль в условиях развития цифровой экономики / Е. В. Мигачева // Финансовое право в условиях развития цифровой экономики : монография / под ред. И. А. Цинделиани. – М. : Проспект, 2019. – С. 192–207.
7. Родыгина, В. Е. Цифровая экономика и налоговое администрирование: конфликты и пути решения / В. Е. Родыгина // Финансовое право в условиях развития цифровой экономики : монография / под ред. И. А. Цинделиани. – М. : Проспект, 2019. – С. 243–260.
8. Словарь философских терминов / науч. ред. В. Г. Кузнецова. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 731 с.
9. Стариков, Ю. Н. Административное право России в системе современных политико-правовых преобразований / Ю. Н. Стариков // Финансовый механизм и его правовое регулирование : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Саратов, 24–25 апр. 2003 г.). / под ред. Е. В. Покачаловой и О. Ю. Бакаевой. – Саратов : Изд. центр СГСЭУ, 2003. – Ч. II. – С. 8–14.
10. Тихомиров, Ю. А. Юридическая коллизия, власть и правопорядок / Ю. А. Тихомиров // Государство и право. – 1994. – № 1. – С. 3–11.
11. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 4-е изд., перераб и доп. – М. : Норма, 2008. – 768 с.

Садовников С. В.

УЧАСТИЕ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В ЗАКЛЮЧЕНИИ МИРОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ В ПРОЦЕДУРАХ БАНКРОТСТВА

Министерство экономики Республики Беларусь
ул. Берсона, 14, 220030, г. Минск, Беларусь, dsb@economy.gov.by

Институт банкротства – индикатор уровня организации экономики той или иной страны. Участие государства в процессе банкротства реализуется в первую очередь через финансово-правовой механизм. В рамках такого механизма государство в лице уполномоченных органов выступает заявителем требований об уплате обязательных платежей.

Белорусская практика свидетельствует, что в 81 % процедур банкротства государство является кредитором, участвующим в принятии решений по ключевым вопросам финансово-хозяйственной деятельности должников.

Достижение основной цели банкротства зависит от возможности кредиторов получить удовлетворение своих требований. Наиболее благоприятной для этой цели является процедура санации, поскольку в случае восстановления платежеспособности должника все кредиторы получают удовлетворение требований в полном объеме.

Между тем количество дел, прекращенных в связи с полным расчетом по обязательствам должников, ничтожно мало. Причиной тому является не только отсутствие внешних и внутренних финансовых ресурсов для восстановления платежеспособности должников, но и характер государственного участия в процедурах банкротства.

Интересы государства здесь представляют, как правило, налоговые органы, имеющие свою функцию. Налоговая служба прямо не заинтересована в применении мер по восстановлению платежеспособности должника. У нее иная задача – обеспечить поступление в бюджет просроченной задолженности. Однако при безусловном взыскании в полном объеме в короткий срок всех обязательных платежей (и, соответственно, удовлетворении требований иных кредиторов) предприятие, как правило, ликвидируется, а налоговые поступления в бюджет прекращают поступать.

Вместе с тем государство как кредитор (опираясь на свои процессуальные права) должно проводить гибкую экономическую политику в отношении предприятий-банкротов: инициировать реабилитационную процедуру (санацию) с созданием условий для реструктуризации бизнеса либо конкурсное производство (ликвидацию).

Первоочередной задачей Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» является обеспечение оздоровления жизнеспособных предприятий, в том числе путем смягчения процедуры долговой нагрузки с заключением соответствующего соглашения (мирового) для выхода из процедуры банкротства.

Во многих странах фискальные органы зачастую являются движущей силой для добровольных механизмов как одни из самых крупных кредиторов. В связи с этим важно иметь специальные положения для регулирования их действий в процедурах банкротства.

Белорусское законодательство о банкротстве предусматривает возможность обращения к государству за освобождением от долгов, приостановлением выплат в государственный бюджет, рассрочкой, для того чтобы обеспечить стабильную работу субъекта хозяйствования. Это может являться одной из мер, на которую может пойти государство, выступающее в качестве кредитора, при принятии решения о своей позиции в переговорах (так же как и другие кредиторы, идущие на соглашение о моратории или освобождении от долгов). Но для того, чтобы это обеспечить, необходимо иметь саму возможность применения освобождения от долгов или отсрочки (рассрочки).

Вместе с тем привилегированное положение публичных (государственных) кредиторов при банкротстве влияет на их решения реструктурировать и списать безнадежный долг. Что означает, с одной стороны, стремление к процедурному невмешательству таких кредиторов в рассмотрение дела о банкротстве, создает препятствие для других кредиторов в реализации санации и таким образом может задержать начавшиеся усилия по спасению бизнеса. С другой стороны, именно налоговые органы, выступая от имени государства-кредитора, призваны «подавать пример» готовности к поиску долговых компромиссов при реабилитации предприятий государственного сектора, первыми проявлять инициативу. Было бы странным требовать этого от коммерческих кредиторов-контрагентов таких предприятий.

Большинство европейских стран активно преобразовывает свои правовые режимы в целях ускорения процесса восстановления стабильной работы, создания максимума возможностей спасения на максимально раннем этапе без прохождения длительной и дорогостоящей судебной процедуры либо с минимальным участием суда. Гибкий и оперативный режим неплатежеспособности сам по себе является конкурентным преимуществом отдельной взятой страны. Наиболее распространенным решением долговых проблем (*non-performing loans*) наряду со снижением долговых процентов и «замораживанием» части долга является увеличение срока платежа.

Мировое соглашение является основным механизмом реструктуризации задолженности предприятий реального сектора экономики, находящихся в сложном финансовом положении.

Практика показывает, что совместная работа кредиторов, акционеров и антикризисного менеджмента предприятий по поиску путей их «спасения» зачастую не достигает успеха, так как кредиторы находятся в неравных условиях.

Банки, контрагенты предприятия свободны в принятии решений об отсрочке (рассрочке) выплаты долгов. В случае разработки антикризисным управляющим экономически обоснованного графика погашения платежей (с отсрочкой выплат на несколько лет) названные кредиторы, как правило, стремятся поддержать проект соответствующего мирового соглашения, заключаемого в соответствии с гл. 9 Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)». Вместе с тем норма ст. 126 указанного закона о предоставлении отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов, сборов в целях восстановления платежеспособности должника носит рамочный характер.

Порядок принятия решений об изменении установленного законодательством срока уплаты платежей в бюджет урегулирован ст. 51 Налогового кодекса Республики Беларусь. Как следует из норм этой статьи, обязательные платежи не могут быть предметом заключаемых в ходе рассмотрения дел о банкротстве гражданско-правовых соглашений, что делает невозможным участие налоговых органов в реабилитации предприятий, в том числе реструктуризации фискального долга. Установленный законодательством срок уплаты налогов, сборов (пошлин), пеней

индивидуально может быть изменен субъекту хозяйствования исключительно по решению Президента Республики Беларусь или соответствующего Совета депутатов (по его поручению исполкома).

Принятие решений Президентом Республики Беларусь носит длительный характер, что вносит существенный элемент неопределенности в процесс реабилитации предприятий в ходе судебной процедуры банкротства, увеличивает срок процедуры. Такой индивидуальный характер изменения срока уплаты налогов исключает оперативное подписание налоговыми органами наряду с иными кредиторами мировых соглашений и вызывает ликвидационный исход процедур банкротства.

При этом не урегулирован вопрос правомочности подписания мировых соглашений соответствующими должностными лицами налоговых органов. В связи с этим налоговые органы не участвуют в заключении в процедурах банкротства мировых соглашений, что существенно демотивирует остальных кредиторов инициировать такое соглашение и существенно сдерживает процесс реабилитации предприятий.

Более того, в случае высокого удельного веса фискального долга в общем объеме долгов мировое соглашение не может быть заключено вообще, так как при голосовании собранием кредиторов за его заключение вследствие неучастия налогового органа не может быть обеспечено квалифицированное число голосов согласно ст. 57 Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)».

Практика несостоятельности постоянно пополняется спорами налоговых органов по вопросу заключения мировых соглашений, к которым они не могут присоединиться, а значит, вынуждены оспаривать со ссылкой на невозможность отсрочки (рассрочки) уплаты бюджетных долгов.

В качестве основы для определения уровня принятия решений об участии налоговых органов в подписании мировых соглашений в процедурах банкротства и механизма такого подписания следует использовать российский опыт.

Согласно подп. 2.8.4 Порядка разграничения полномочий уполномоченного органа по представлению интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве, между центральным аппаратом ФНС России и территориальными органами ФНС России (утв. приказом ФНС РФ от 3 октября 2012 г. № ММВ-7-8/663@) налоговые органы РФ принимают решения об утверждении мирового соглашения по согласованию с ФНС России.

В этой стране налоговые органы в процедурах банкротства постоянно ведут переговоры с должниками по условиям оплаты, в том числе со стратегическими предприятиями, тем самым восстанавливая наряду с иными кредиторами неплатежеспособность бизнеса. В той степени, в которой частные российские кредиторы получают более высокий объем удовлетворения их требований вследствие реализации мировых соглашений (в сравнении с простой распродажей имущества в ликвидации), часть потерь

налоговых органов окупается в будущем за счет соответствующих налогов, уплачиваемых теми же кредиторами.

Предоставление права налоговым органам участвовать наряду с другими кредиторами в заключении мировых соглашений в процедурах банкротства, предусматривающих изменение установленного законодательством срока уплаты платежей в бюджет, позволит такому системному кредитору голосовать за заключение мирового соглашения в процедурах банкротства.

В связи с этим следует дополнить Налоговый кодекс Республики Беларусь полномочием налогового органа на изменение срока уплаты обязательных платежей при заключении мировых соглашений в процедурах банкротства, т. е. отойти в этих процедурах от индивидуального принятия решений Главой государства или исполкомом по платежам в соответствующий бюджет. Такое дополнение должно получить развитие в подзаконных актах в форме полномочий конкретных должностных лиц налоговых органов подписывать мировые соглашения, предусматривающие изменение установленного срока уплаты налогов, сборов (пошлин) и пеней.

Там же следует четко регламентировать порядок голосования налогового органа по обязательным платежам в собраниях (комитетах) кредиторов. Для этого необходим механизм заблаговременного представления такому кредитору документов (финансовый анализ, заключение об отсутствии признаков криминального банкротства, отчет управляющего, порядок продажи имущества, обоснование эффекта от отсрочек (рассрочек) и т. д.) В системе Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС) должны быть созданы условия для анализа направляемых документов во взаимодействии с государственными органами, выступающими от имени собственника, органом по делам о банкротстве и привлеченными специалистами.

Данное предложение для реализации в Налоговом кодексе также соответствует подходу смещения акцентов с текущего наполнения бюджета субъектами хозяйствования на стратегическое обеспечение их стабильной и безубыточной работы. Тем самым будет достигаться оптимизация соотношения публичных и частных интересов.

Таким образом, налоговые органы в процедурах банкротства должны быть призваны активно участвовать в реструктуризации долга, но такое участие должно обуславливаться и управляться конкретными нормами, чтобы избежать эрозии финансовой дисциплины.

Список использованных источников

1. International Monetary Fund. A Strategy for Resolving Europe's Problem Loans, September 2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1519.pdf>. – Дата доступа. – 24.10.2019.

2. Dr Jennifer L. L. Gant and Contributors 2017. Harmonisation of European Insolvency Law [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://irep.ntu.ac.uk/id/eprint/31980/1/9424_Gant.pdf. – Дата доступа. – 24.10.2019.

3. Файзрахманова, Л. М. Актуальные вопросы привлечения должника-налогоплательщика к субсидиарной ответственности при несостоятельности (банкротстве) / Л. М. Файзрахманова // *Налоги*. – 2018. – № 5. – С. 27–30.

Скобелев В. П.

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА ПО ГРАЖДАНСКИМ И ЭКОНОМИЧЕСКИМ ДЕЛАМ В КОНТЕКСТЕ НОВОЙ РЕДАКЦИИ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА: ЯВЛЯЕТСЯ ЛИ РЕГУЛИРОВАНИЕ НОВЫМ?

Белорусский государственный университет,
пр. Независимости, 4, 220007, Минск, Беларусь, lawgrproc@bsu.by

Законом Республики Беларусь от 30 декабря 2018 г. № 159-З «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь» (далее – Закон № 159-З) Налоговый кодекс Республики Беларусь (далее – НК) был изложен полностью в новой редакции, соответственно новую редакцию получили и нормы главы 26 НК «Государственная пошлина», а также приложения 13 к НК «Ставки государственной пошлины при обращении в суды, за исключением судебной коллегии по делам интеллектуальной собственности Верховного Суда Республики Беларусь, судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь, экономических судов областей (города) Минска», приложения 14 к НК «Ставки государственной пошлины при обращении в судебную коллегия по делам интеллектуальной собственности Верховного Суда Республики Беларусь» и приложения 15 к НК «Ставки государственной пошлины при обращении в судебную коллегия по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь, экономические суды областей (города) Минска».

Масштабность законодательных преобразований наводит на мысль, что правовое регулирование вопросов взимания государственной пошлины за рассмотрение судами гражданских и экономических дел претерпело кардинальные изменения. Действительно, определенные новации в главе 26 НК и приложениях 13–15 к НК появились. Например, статья о льготах по государственной пошлине (ст. 285 НК) перенесена почти в самое начало главы 26 НК и размещена сразу после норм о плательщиках государственной пошлины (ст. 283 НК) и объектах обложения государственной пошлиной (ст. 284 НК), что, очевидно, представляется более логичным вариантом структурирования нормативного материала (ведь льготы по государственной пошлине – это вопрос, решение которого не только предшествует самой процедуре уплаты государственной пошлины, но и часто снимает в такой процедуре необходимость, между тем в прежней редакции НК статья о льготах (ст. 257) шла после всех норм, раскрывающих порядок уплаты государственной пошлины), причем само регулирование льгот в ст. 285 НК определенным образом было упорядочено.

Из статьи, посвященной срокам и порядку уплаты государственной пошлины (ч. 3 п. 2 ст. 251 прежней редакции НК) в статью, регулиющую

особенности исчисления и уплаты государственной пошлины при обращении в суды (подп. 1.7 п. 1 ст. 288 НК), перенесена норма о порядке доплаты государственной пошлины в случае увеличения размера искового требования, что тоже является логичным. Таким же образом в ст. 288 НК (подп. 1.2 п. 1) получила закрепление норма, которая ранее содержалась (причем, думается, не совсем правильно, потому что как таковая она не закрепляла какой-либо ставки государственной пошлины) в п. 9 приложения 14 к прежней редакции НК: по исковому заявлению (заявлению, жалобе), содержащему несколько самостоятельных требований, государственная пошлина уплачивается за каждое требование в отдельности. При этом п. 1 ст. 288 НК получил разбивку на подпункты (его предшественник – п. 1 ст. 252 прежней редакции НК – имел деление на абзацы, что крайне затрудняло как поиск необходимой нормы, так и осуществление правильной ссылки на нее, поскольку всякий раз приходилось отсчитывать абзацы, которых там было свыше 30). Норма примечания к п. 2 приложения 16 к прежней редакции НК (она разъясняла, что под заявлениями неимущественного характера нужно понимать заявления по хозяйственным (экономическим) спорам и иным делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений неимущественного характера) в новой редакции НК была инкорпорирована в сам текст п. 3 приложения 15.

Правовое регулирование в НК государственной пошлины получило и много других новаций. Вместе с тем все эти новеллы носят в основном частный (локальный) характер и принципиально не меняют регулирования вопросов взимания государственной пошлины по гражданским и экономическим делам: ведь большая часть норм НК о государственной пошлине сохранила свою прежнюю редакцию, там же, где правила НК подвергались корректировкам, суть последних сводилась в основном или к изменению структурного размещения норм в тексте НК (в том числе в пределах одной и той же статьи, пункта статьи и т.п.), или же к редакционным (формально-уточняющим) правкам, не меняющим самой сути юридических предписаний. О том, что регулирование соответствующих вопросов по существу не поменялось, свидетельствуют и многие ошибки (недочеты) которые попали в новую версию НК из его прежней редакции.

Обратим внимание только на некоторые из них.

Как до принятия Закона № 159-З, так и сейчас нормы НК применительно к вопросам уплаты государственной пошлины по гражданским и экономическим делам оперируют термином «суды». Однако данный термин представляется не совсем точным, так как в Республике Беларусь функционируют различные суды, причем как государственные (система судов общей юрисдикции, Конституционный Суд Республики Беларусь), так и негосударственные (третейские суды, международные арбитражные (третейские) суды), поэтому более правильно было бы использовать в НК вместе термина «суды» выражение «суды общей юрисдикции».

В новой редакции НК (см. абз. 3 ст. 283, подп. 2.8 п. 2 ст. 287) сохранились прежние правила о том, что плательщиками государственной

пошлины (наравне с субъектами, обращающимися в суды) признаются организации и физические лица, которые выступают ответчиками (должниками) в судах, если судебное постановление вынесено не в их пользу, а истец (взыскатель) от уплаты государственной пошлины в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь был освобожден (см. п. 3-2 ст. 52, абз. 3 ст. 248, подп. 1.14 п. 1, п. 6 ст. 251 старой редакции НК). Ранее мы уже подробно обосновывали, что ответчиков (должников) в подобной ситуации нельзя считать плательщиками государственной пошлины, поскольку такой подход противоречит самой конструкции пошлины (сбора) [1, с. 181–188]. Так, государственная пошлина всегда уплачивается плательщиком *самостоятельно и добровольно* [2, с. 162], между тем проигравший дело ответчик *принуждается* к уплате пошлины на основании постановления суда.

Государственная пошлина уплачивается за совершение государственным органом юридически значимых действий в отношении заинтересованного лица *в будущем*, а в анализируемом случае ответчик уплачивает пошлину *за уже совершенные действия*, т. е. нарушается сама суть правовой конструкции данного финансового платежа: не уплата пошлины обуславливает совершение юридически значимых действий государственным органом, а наоборот – совершение государственным органом юридически значимых действий влечет необходимость уплаты пошлины, при этом плательщик пошлины даже не является инициатором совершения государственным органом соответствующих действий, так как привлекается в процесс помимо своей воли по требованию истца. История развития научной мысли на природу сборов (пошлин) [3, с. 62–78], а также общий смысл действующих норм о государственной пошлине указывают на то, что пошлина уплачивается за совершение компетентными органами юридических действий *в интересах (в пользу)* плательщика. Ответчик же уплачивает пошлину за действия, которые *расходятся с его интересами*: это передача спора на рассмотрение юрисдикционного органа и вынесение решения не в его пользу. Основанием к совершению компетентными органами юридически значимых действий, оплачиваемых пошлиной, являются *правомерные* действия плательщика, например, подача искового заявления [2, с. 162]. Ответчик же присуждается к уплате государственной пошлины за *противоправные* действия: за то, что нарушил или оспорил права истца и, как следствие, оказался неправым в рассмотренном судом споре.

Для исследуемого случая законодателем не установлен объект обложения государственной пошлиной. Применительно к деятельности судов общей юрисдикции таковым признается рассмотрение подаваемых в эти суды исковых и иных заявлений. Однако вряд ли можно считать, что в анализируемой ситуации ответчик платит именно за рассмотрение искового заявления (иначе возникал бы вопрос, почему тогда, когда решение вынесено в его пользу, ответчик не платит пошлину за рассмотрение искового заявления). В действительности ответчик платит государственную пошлину по той единственной причине, что постановление суда было принято не в его

пользу, а истец от государственной пошлины был освобожден. Но такой объект обложения пошлиной *не назван* в ст. 284 НК. А если отсутствует объект обложения, то с учетом положений п. 6 ст. 6 НК пошлину нельзя считать установленной.

Наконец, нужно сказать, что для предусмотренной абз. 3 ст. 283 НК ситуации законодатель не установил не только объект обложения государственной пошлиной, но и ставки последней: приложения 13–15 к НК содержат ставки государственной пошлины, которые сформулированы в расчете на *обращающихся в суды лиц*, а не ответчиков. Допустим, на этот момент можно было бы закрыть глаза и взимать с проигравших ответчиков пошлину в том же размере, что предусмотрен и для истцов. Но ведь ответчик не всегда оказывается неправым в споре в полном объеме – иск может быть удовлетворен лишь частично. Кроме того, стороны могут заключить мировое соглашение. Как же тогда исчислять размер государственной пошлины для ответчика? Ответа на данный вопрос в НК найти нельзя. Собственно, даже из содержания абз. 3 ст. 283 НК видно, что там подразумевается только та ситуация, когда судебное постановление в полном объеме вынесено не в пользу ответчика (должника).

На основании всего изложенного выше можно прийти лишь к одному-единственному выводу: в оговоренном абз. 3 ст. 283 НК случае ответчика (должника) нужно признавать *не плательщиком* государственной пошлины, а лицом, которое *возмещает* государству расходы, образовавшиеся у него в связи с тем, что истцом (взыскателем) государственная пошлина фактически (пусть и на законном основании) уплачена не была. Соответствующим образом должна формулироваться и резолютивная часть судебного постановления: суд должен взыскивать *не государственную пошлину*, а *сумму в возмещение* государственной пошлины. Юридическим же основанием для возмещения государству неполученных сумм государственной пошлины в указанных случаях должны являться нормы не НК (поскольку указанное денежное возмещение не имеет характера финансового платежа), а положения соответствующего отраслевого законодательства: в гражданском процессе – правило ч. 1 ст. 142 ГПК, в хозяйственном процессе – норма ч. 2 ст. 133 ХПК.

Стоит также отметить, что правило подп. 2.8 п. 2 ст. 287 НК было заимствовано из подп. 1.14 п. 1 ст. 251 прежней редакции НК с ошибкой. В нем говорится, что проигравшим дело ответчиком (должником) пошлина должна быть уплачена в течение десяти рабочих дней «со дня вступления в законную силу решения суда». Но ведь судом может быть вынесено не только решение, но и определение о судебном приказе (на такую возможность прямо указывают используемые в абз. 3 ст. 283 НК термины «взыскатель» и «должник»). Поэтому в подп. 2.8 п. 2 ст. 287 НК следовало использовать словосочетание не «решение суда», а «судебное постановление», как это имеет место в абз. 3 ст. 283 НК.

Кроме того, по непонятным причинам в новую редакцию НК не попали прежние нормы п. 6 ст. 251 («в случаях, установленных законодательством, взыскание государственной пошлины производится на основании судебных

постановлений») и п. 3-2 ст. 52 (о том, что пеня не начисляется на сумму государственной пошлины, подлежащую уплате проигравшим дело ответчиком (должником)).

В ч. 4 п. 3 ст. 287 НК по-прежнему (как и в ч. 4 п. 2 ст. 251 старой редакции НК) урегулированы последствия лишь той ситуации, когда государственная пошлина за совершение юридически значимых действий уплачена меньше установленного размера (тогда пошлина подлежит доплате), и ничего не сказано относительно случая, когда государственная пошлина плательщиком вообще не была внесена, между тем подобные случаи в судебной практике не редкость (например, суд может принять не оплаченное пошлиной исковое заявление к производству, ошибочно посчитав, что на истца распространяется определенная льгота, но затем обнаружить допущенную ошибку).

В новой редакции НК (ч. 2, 3 п. 5 ст. 287) остался прежний порядок исчисления и уплаты государственной пошлины в случае, когда среди лиц, одновременно обратившихся за совершением одного юридически значимого действия, одно лицо (несколько лиц) полностью или частично освобождено (освобождены) от государственной пошлины (см. ч. 2, 3 п. 3 ст. 251 старой редакции НК). Государственная пошлина тогда подлежит доплате до полного размера тем субъектом (субъектами), который (которые) права на льготу по государственной пошлине не имеет. Согласиться с таким подходом достаточно сложно, так как получается, что государство предоставляет льготу по государственной пошлине одному плательщику (плательщикам) исключительно за счет другого плательщика (плательщиков), так как убытки, связанные с предоставлением льготы, государство принимает не на себя, а перекладывает их целиком на других лиц.

К сожалению, почти никаких изменений не претерпело регулирование ставок государственной пошлины. Как следствие, между гражданским и хозяйственным судопроизводством остались кардинальные отличия в подходах к определению этих ставок для исковых дел имущественного характера и дел приказного производства.

В хозяйственном процессе для исковых дел предусмотрена пропорциональная цене иска шкала ставок, а для приказного производства пошлина исчисляется в определенном количестве базовых величин (подп. 1.1 п. 1, п. 5 приложения 15 к НК).

В гражданском же процессе для тех и других дел действует единая ставка пошлины в размере 5 % цены иска или требования (подп. 1.1 п. 1, п. 3 приложения 13, подп. 1.1 п. 1 приложения 14 к НК). Очевидно, что более оптимальным является первый подход, и его давно следовало позаимствовать в гражданское судопроизводство. Примечательно, что такое же мнение высказал и Конституционный Суд Республики Беларусь в решении от 24 июня 1999 г. № Р-84/99 «О совершенствовании законодательства о государственной пошлине». Однако вплоть до настоящего времени это решение остается неисполненным.

Список использованных источников

1. Скобелев, В. П. Некоторые проблемы правового регулирования судебных расходов в гражданском и хозяйственном процессе / В. П. Скобелев // Право и демократия: сб. науч. тр. / редкол.: В. Н. Бибило (гл. ред.) [и др.]. – Минск : БГУ, 2014. – Вып. 25. – С. 180–203.
2. Гражданский процесс : учебник / А. П. Вершинин [и др.] ; под ред. В. А. Мусина, Н. А. Чечиной, Д. М. Чечота. – 3-е изд., перераб. и доп. - М. : ПБОЮЛ Гриженко Е. М., 2001. – 544 с.
3. Винницкий, Д. В. Налоги и сборы: понятие, юридические признаки, генезис / Д. В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2002. – 144 с.

Томкович Р. Р.

ИСПОЛНЕНИЕ ПУБЛИЧНО-ПРАВОВЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ КАК ОСНОВАНИЕ ОСВОБОЖДЕНИЯ БАНКА ОТ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В РАСЧЕТНЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

Белорусский государственный университет,
пр. Независимости, 4, 220007, Минск, Беларусь, finance204@mail.ru

Вовлечение в сферу безналичных расчетов не только организаций, но и граждан актуализирует вопросы ответственности в расчетных правоотношениях, поскольку обеспечение посредством правовых норм сбалансированной системы обязательств и ответственности в данной сфере способствует минимизации наличного денежного обращения и формированию более здоровой кредитно-финансовой системы государства.

Вопрос об ответственности в расчетных правоотношениях является многогранным – он имеет как частноправовую, так и публично-правовую составляющую.

В публично-правовом контексте обращает на себя внимание ст. 13 Банковского кодекса Республики Беларусь (далее – БК), в которой в качестве одного из основных принципов банковской деятельности закреплено разграничение ответственности между банками, небанковскими кредитно-финансовыми организациями (далее – банки) и государством [1]. Сходное правовое регулирование мы обнаруживаем и в Законе Республики Казахстан от 31 августа 1995 г. № 244 «О банках и банковской деятельности в Республике Казахстан» [2].

В качестве отдельного направления исследований, в которых тесно переплетены как частноправовые, так и публично-правовые элементы, можно выделить вопросы ответственности банков за неисполнение решений налоговых органов и исполнительных документов. В данном контексте изучают как правовую природу ответственности перед налоговыми органами в силу положений налогового законодательства, так и проблемы гражданско-правовой ответственности банка перед публичным субъектом [3].

Современное законодательство отводит довольно заметную роль банкам и при осуществлении исполнительного производства, в ходе которого банк

выступает в качестве взыскателя, должника, субъекта, осуществляющего отдельные исполнительные действия, и некоторых других субъектов (например, участника рынка ценных бумаг, хранителя имущества и др.). Для всех указанных субъектов в случае нарушения ими законодательства об исполнительном производстве предусматриваются определенные виды ответственности [4].

В силу возложения на банки отдельных публичных функций при осуществлении безналичных расчетов, законодатель освобождает их от ответственности за неисполнение гражданско-правовых обязательств перед клиентами при соблюдении определенных условий. Так, в ст. 135 БК содержится положение о том, что банк несет ответственность в соответствии с законодательством и с учетом особенностей, предусмотренных БК, за неисполнение (ненадлежащее исполнение) своих обязательств. При этом подчеркивается, что банк не несет ответственности за ущерб, причиненный вкладчикам и иным кредиторам неисполнением (ненадлежащим исполнением) обязательств перед ними, если такое неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательств было вызвано действием непреодолимой силы, а также в случаях, предусмотренных частью второй ст. 136 БК. Указанная норма, в свою очередь, гласит, что Национальный банк, банки не несут ответственности за ущерб, причиненный в результате замораживания средств, блокирования финансовой операции, приостановления операций по счетам, наложения ареста или обращения взыскания на денежные средства и иное имущество физических и юридических лиц, в том числе взыскания на денежные средства, осуществляемого с конверсией, покупкой, продажей, произведенного на основании решения (распоряжения, постановления) уполномоченного государственного органа или уполномоченной организации (должностного лица), вынесенного и направленного в банк в установленном порядке, а также в результате совершения следующих действий. Национальный банк, банки замораживают средства, блокируют банковские операции, приостанавливают банковские операции и (или) отказывают в их осуществлении, отказывают в подключении клиента к системам дистанционного банковского обслуживания, в одностороннем порядке прекращают или приостанавливают оказание услуг посредством таких систем, отказываются в одностороннем порядке от исполнения договоров на осуществление банковских операций в письменной форме, отказывают в заключении договора на осуществление банковских операций в письменной форме в случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь о предотвращении легализации доходов, полученных преступным путем, финансирования террористической деятельности и финансирования распространения оружия массового поражения.

Таким образом, если банки в точном соответствии с законодательством выполняют публичные функции, о которых шла речь выше, они не могут быть привлечены к гражданско-правовой ответственности за фактическое неисполнение гражданско-правовых обязательств перед клиентами.

При анализе гражданско-правовой ответственности банков весьма сложным является соотнесение:

- общих положений ГК об ответственности за неисполнение договорных обязательств;
- норм об ответственности за ненадлежащее исполнение денежных обязательств;
- специальных норм банковского законодательства, определяющих особенности ответственности банков и клиентов по договору банковского счета;
- положений об ответственности при осуществлении отдельных форм безналичных расчетов;
- финансово-правовых норм, возлагающих на банк определенные публичные функции.

Например, как справедливо отмечают российские правоведы, Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ), устанавливая общие положения о гражданско-правовой ответственности в форме возмещения убытков, уделяет незаслуженно мало внимания особенностям применения данной меры ответственности к отдельным видам обязательств (отношений), а именно к расчетным отношениям [5].

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения банком платежных инструкций клиента (взыскателя) банк обязан возместить клиенту (взыскателю) реальный ущерб, в том числе взысканную контрагентами по основному договору неустойку (штраф, пени), примененные уполномоченными государственными органами санкции, а также начислить проценты за пользование чужими денежными средствами в порядке, установленном гражданским законодательством.

При безналичном переводе денежных средств значительные убытки возникают в случаях, когда клиент вследствие несвоевременного или неправильного выполнения банками своих обязательств по осуществлению безналичных перечислений средств не выполняет своих обязательств перед кредитором по основному обязательству (включая налоговые обязательства). Возникшие в рассмотренных выше случаях убытки, как правило, значительно превышают по размеру сумму переводимых средств. В подавляющем большинстве случаев при получении поручения клиента о производстве операций по перечислению средств или инкассированию платежа банк не знает и не может знать о характере и тем более о деталях той сделки, во исполнение которой производится платеж. Банк не проверяет и не имеет права проверять обстоятельства, связанные с выполнением сторонами основного договора, если иное прямо не установлено законом или договором с клиентом. Следовательно, банк не может предвидеть размеры возможных убытков клиента, которые могут возникнуть из-за неправильного (несвоеременно) проведенного платежа.

В большинстве правовых систем банк не рассматривается ответственным за косвенные убытки, которые он не мог предвидеть в то время, когда он получил инструкции о переводе средств от переводящего

лица, если банк при этом не действовал преднамеренно либо не проявил грубую неосторожность.

Пункт 99 «Правового руководства ЮНСИТРАЛ по электронному переводу средств» (подготовлено секретариатом Комиссии Организации Объединенных Наций по праву международной торговли, Нью-Йорк, 1987 г.), как и Типовой закон ЮНСИТРАЛ о международных кредитовых переводах (утвержден на 25 сессии Комиссии ООН по праву международной торговли 14 мая 1992 г.), закрепляет подобный подход. Обосновывается это ограничение размера ответственности банка тем, что косвенный ущерб вполне может во много раз превосходить сумму перевода.

Одним из недостатков законодательства о безналичных расчетах в государствах – участников ЕАЭС, на наш взгляд, является отсутствие легального закрепления специальных принципов ответственности в расчетном правоотношении.

Полагаем целесообразным закрепить в законодательстве по меньшей мере принципа горизонтального регулирования расчетов (закрепление общей группы норм, которые должны применяться на всех стадиях платежных операций при использовании любых или подавляющего большинства форм расчетов).

Применительно к законодательству Республики Беларусь (по аналогии с правом некоторых государств – участников ЕАЭС) целесообразно введение в БК (в указанных государствах соответствующие нормы закреплены в ГК, однако в них не проведена кодификация банковского законодательства) общих норм о безналичных расчетах. При этом необходимо их структурное выделение и закрепление в том числе положений, касающихся специфики освобождения банка от ответственности как за действия третьих лиц, так и при выполнении публично-правовых обязательств.

Список использованных источников

1. Банковский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: принят Палатой представителей 3 окт. 2000 г.: одобр. Советом Респ. 12 окт. 2000 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

2. О банках и банковской деятельности в Республике Казахстан [Электронный ресурс]: Закон Республики Казахстан от 31 авг. 1995 г. № 2444. – Режим доступа: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=1003931&doc_id2=1003931#pos=27;-103.37216186523438&pos2=326;-103.37216186523438 – Дата доступа: 04.06.2019.

3. Антонов, Д. Г. Проблемы публичной и гражданско-правовой ответственности банков за неисполнение решений налоговых органов о приостановлении операций по счетам налогоплательщиков и иных субъектов налоговых правоотношений / Д. Г. Антонов, Д. А. Мартинковский // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2016. – № 7) // КонсультантПлюс: Комментарии законодательства. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2019.

4. Воронов, Е. Н. Особенности юридической ответственности банков и иных кредитных организаций в исполнительном производстве [Электронный ресурс] / Е. Н. Воронов // КонсультантПлюс: Комментарии законодательства. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр». – М., 2019.

5. Белобородова, А. В. Некоторые вопросы порядка распределения убытков в расчетных правоотношениях [Электронный ресурс] / А. В. Белобородова // КонсультантПлюс: Комментарии законодательства / ООО «ЮрСпектр». – М., 2019.

Ульянова Е. С.

БАЛАНС ПУБЛИЧНЫХ И ЧАСТНЫХ ИНТЕРЕСОВ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ В ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКЕ

Белорусский государственный университет,
пр. Независимости, 4, 220007, Минск, Беларусь, finance204@mail.ru

Одним из важнейших драйверов развития экономики государств в последние годы является развитие цифровых и инновационных технологий. Происходит смена бизнес-процессов в компаниях, появляются новые источники доходов. Например, только в Республике Беларусь по итогам 2018 г. общий рынок электронной коммерции составил 1,533 млрд. бел. руб., включая, помимо продажи товаров и услуг в интернете, сопутствующие сервисы рекламы, оплаты и доставки. Выручка от рекламы в социальных сетях, на онлайн-ресурсах и маркетплейсах по итогам 2018 г. составила 58,8 млн. бел. руб. Внебиржевой регулируемый рынок Форекс также показывает ежегодный рост по объему клиентов. Только за 2018 г. он увеличился в 3 раза, было совершено порядка 1,4 млн. операций, из которых 60 % имели положительный финансовый результат. Доля компаний нерезидентов выросла до 60 %. Что касается мирового рынка азартных игр онлайн, то годовой рост составляет 10 %, с 6,5 млрд. евро в 2003 г. до более 45 млрд. евро в 2018 г. Доля онлайн-казино выросла с 3 % в 2003 г. до 12 % в 2018 г. Капитализация рынка криптовалют в 2019 г. составляет примерно 230,1 млрд. долларов. Цифровизация экономики государств, безусловно, способствует ее динамичному росту, повышению конкурентоспособности. Но с другой стороны, значительно усложняются процедуры учета, контроля и налогообложения, что может повлечь за собой потери бюджетов, тогда как излишняя зарегулированность этого процесса может снизить инвестиционную привлекательность государства.

В финальном отчете Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) 2015 г. были выделены цифровые бизнес-модели, такие как модель интернет-магазина, модель социальных сетей, модель подписки и модель платформы для взаимодействия. Европейская комиссия выделяет такие бизнес-модели, как многосторонние платформы, торговые посредники, вертикально-интегрированные фирмы и поставщики факторов производства. Однако цифровые корпорации, как правило, имеют ряд направлений бизнеса и могут осуществлять свою деятельность в рамках сразу нескольких моделей

(например, Amazon Marketplace, Amazon e-commerce, Amazon Web Services). Используемые цифровые бизнес-модели позволяют вести успешную коммерческую деятельность без физического присутствия в стране, а также посредством удаленного заключения контрактов с помощью технологических средств и без участия отдельных сотрудников, что приводит к тому, что в рамках существующих правил не возникает связи в юрисдикции реальной деятельности компании на основании существующих правил постоянного представительства. По проведенным исследованиям цифровые компании ведут активное налоговое планирование и эффективные налоговые ставки в отношении их прибыли составляют 11–17 %, у компаний же с традиционными моделями бизнеса эффективные ставки составляют 28–35 % [1].

В связи с этим государства выступают с инициативами об изменении правил корпоративного налогообложения не по принципу физического присутствия продавца, а по принципу места покупки его товара (работы, услуги). Необходимо обратить внимание на новые инициативы Европейского союза по реформированию корпоративного налогообложения. В соглашениях об избежании двойного налогообложения с государствами-членами будут определяться критерии существенного цифрового присутствия налогоплательщика. Государства-члены смогут облагать налогом прибыль, полученную на их территории, даже если компания не имела физического присутствия там. Облагаемое налогом «цифровое присутствие» или виртуальное постоянное представительство в государстве-члене будет определено, если хотя бы одно из следующих условий будет выполняться в налоговом периоде:

- годовой доход компании превысил 7 миллионов евро;
- в государстве-члене было более 100 000 пользователей;
- было заключено более 3000 коммерческих контрактов на цифровые услуги между компанией и бизнес-пользователями.

Установив, что такая виртуальная связь существует, пропорциональная доля прибыли компании будет облагаться корпоративным налогом в стране, где установлено значительное цифровое присутствие. В настоящее время в конвенции ОЭСР постоянное представительство определено «как фиксированное место деятельности, через которое предприятие полностью или частично ведет свою деятельность, включая место управления, филиал, контору, фабрику, завод, шахту, буровую установку, карьер или другое место добычи природных ископаемых, строительную площадку, строительный или сборочный объект, а также зависимых агентов», что уже давно не соответствует потребностям электронной коммерции. В связи с этим и российские ученые также выдвигают предложения по законодательному определению электронного цифрового представительства, например, как «место деятельности, через которое предприятие полностью или частично ведет свою деятельность, включая государство или территорию цифрового присутствия, в котором имеет основной источник пользователей, место получения основного дохода». На практике же пока государственные органы Республики Беларусь и Российской Федерации ввели НДС на электронные

услуги, оказанные иностранными организациями («налог на Google»). По данным Федеральной налоговой службы (ФНС) РФ, по состоянию на февраль 2018 г. добровольно на учете состояли в качестве плательщиков НДС 143 крупнейшие зарубежные организации, а поступления по итогам 2017 г. оценивались в 9,4 млрд. рублей. Достаточно легко, исходя из суммы НДС, определить суммы торговых сделок, оформленных указанными компаниями. Но это только косвенные налоги, тогда как можно извлекать весьма значительные суммы прямых налогов, если должным образом реализовать конструкцию цифрового постоянного представительства. В мировых масштабах рынок электронной коммерции, например в секторе B2B (договоры предпринимателей с предпринимателями), в 2017 г. оценивался в 7,66 триллионов долларов, а в секторе B2C (сделки между предпринимателями и потребителями) в 2,143 триллионов долларов. Если использовать старые конструкции, не оптимизированные для условий цифровой экономики, то государственный бюджет государств лишается весьма значительных налоговых поступлений из-за отсутствия правильной юридической регламентации налогообложения соответствующих доходов.

Введение понятия «цифровое постоянное представительство» вызовет также необходимость создания правовых инструментов для налогового администрирования. Если приводить пример Российской Федерации, то многие сервера сайтов, основная деятельность которых связана с Россией, могут быть зарегистрированы, например, в Эквадоре, который, в соответствии с Приказом ФНС от 01.09.2017 г. № ММВ-7-17/709@, не обеспечивает даже информационный обмен с ФНС РФ. В настоящее время одним из направлений плана BEPS является автоматический обмен налоговой информацией, однако в нем участвует ограниченное количество юрисдикций. В связи с этим достаточно сложно принудить компании к уплате налогов («налог на Google» уплачивают, например, добровольно вставшие на учет организации) [2].

Однако в контексте следования Российской Федерацией плану BEPS предлагается рассмотреть нововведения Европейского союза в части введения на территории ЕАЭС понятия «виртуальное постоянное представительство» [3; 4] в случаях, когда компания не имеет физического присутствия на территории ЕАЭС, но отвечает определенным критериям в налоговом периоде, и облагать данную деятельность налогом на прибыль.

Кроме того, ранее для ведения электронной коммерции ОЭСР приняла правила, согласно которым регистрация Веб-сервера в какой-либо конкретной юрисдикции приводит к созданию в данной юрисдикции постоянного представительства компании [5, с. 97].

В ряде соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных в последнее время (между Австрией и Сан-Марино от 24 ноября 2004 г., Мальтой и Сан-Марино от 19 июля 2005 г., Люксембургом и Сан-Марино от 29 декабря 2006 г., Кипром и Сейшельскими островами от 28 июня 2006 г., Кипром и Сан-Марино от 18 июля 2007 г., Румынией и Сан-

Марино от 11 февраля 2008 г.), в числе имущественной базы, которую может образовывать постоянное представительство, прямо поименован сервер.

В связи с последними законодательными новациями и инициативами Европейского союза («цифровые налоги», «цифровое постоянное представительство») необходимо также в рамках ЕАЭС разрешать данные вопросы и, как минимум, расширять понятие постоянного представительства, указывая сервера, входящие в имущественную базу, как критерий образования постоянного представительства. Также возможно определять налоговую юрисдикцию субъектов электронной коммерции по принципу постоянного представительства, которое образует провайдер, обеспечивая подключение указанных субъектов к сети Интернет.

Следует отметить позитивное законодательное урегулирование сложных вопросов, связанных с регулированием криптовалютного рынка и закреплением в Декрете Президента Республики Беларусь 21 декабря 2017 г. № 8 «О развитии цифровой экономики» определений токена, майнинга, а также освобождения от налогообложения деятельности по майнингу, приобретению (в том числе в порядке дарения), отчуждению токенов до 1 января 2023 г. Полагаем, что необходимо выработать единые подходы на территории ЕАЭС по унификации данных терминов и подходам к налогообложению. Например, на данный момент в Российской Федерации идет дискуссия о полном запрете использования криптовалют.

Что касается правового регулирования налогообложения других сегментов цифрового рынка, то, например, установлена ставка налога на прибыль в размере 25 % при налогообложении прибыли, полученной форекс-компанией, Национальным форекс-центром от деятельности по совершению операций с беспоставочными внебиржевыми финансовыми инструментами.

Доходы от беспоставочных внебиржевых финансовых инструментов, полученные по заключенным с субъектами рынка соглашениям о совершении операций с беспоставочными внебиржевыми финансовыми инструментами, освобождаются от подоходного налога (п. 4.1 Указа Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2019 г. № 503 «О налогообложении»).

Указ от 7 августа 2018 г. № 305 «О совершенствовании правового регулирования игорного бизнеса» с 1 апреля 2019 г. легализовал в Республике Беларусь деятельность онлайн-казино, были установлены особенности лицензирования и налогообложения онлайн-казино.

Доходы в виде выигрышей (возвращенных несыгравших ставок), полученных плательщиками от организаторов азартных игр – юридических лиц Республики Беларусь, в том числе от онлайн-казино, облагаются по ставке подоходного налога с физических лиц в размере 4 % (п. 4. ст. 214 Налогового кодекса Республики Беларусь).

Таким образом, использование цифровых технологий организациями, появление специфических сегментов рынка и источников доходов обуславливает необходимость корректирования и выстраивания новых отношений в налоговой сфере. Необходима оптимизация налогового законодательства не только внутринационального, но и на международном

уровне. Правильная организация государственного регулирования и налогообложения способствует выводу капиталов из оффшоров, привлечению иностранных инвесторов и росту данного сегмента экономики, о чем, например, свидетельствует рост Парка высоких технологий в связи с принятием Декрета Президента Республики Беларусь № 8. Законодателю необходимо также ориентироваться на международный опыт в части развития внебиржевого рынка Форекс, совершенствовать и применять новые технологии контроля и сборов налогов (например, в Эстонии проводится эксперимент о перечислении налога на прибыль в бюджет при списании оплаты поездки Uber с карты) и активно участвовать в международных налоговых инициативах.

Список использованных источников

1. Краснобаева, А. М. Современные проблемы формирования и сохранения налоговой базы по налогу на прибыль компаний в условиях цифровой экономики / А. М. Краснобаева // *Налоги и налогообложение*. – 2019. – № 12. – С. 1–9.

2. Андреев, Н. Электронное цифровое представительство и налогообложение [Электронный ресурс] / Н. Андреев. – Режим доступа: <https://vc.ru/legal/80864-elektronnoe-cifrovoe-predstavitelstvo-i-nalogooblozhenie> – Дата доступа: 05.11.2019.

3. Европейский НДС // Finance Business Service [Электронный ресурс]. – 2019. – Режим доступа: <https://fbs-tax.com/mediacenter/blog-ru/how-the-supplies-of-electronic-telecommunications-services-television-and-radio-broadcasting-services-are-subject-to-vat-in-europe/> – Дата доступа: 15.11.2019.

4. Spain sends bill on Digital Services Tax to Parliament for approval [Электронный ресурс] // EY. – 2019. – Режим доступа: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--spain-sends-bill-on-digital-services-tax-to-parliament-for-approval> – Дата доступа: 23.11.2019

5. Погорлецкий, А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие / А. И. Погорлецкий. – СПб. : Изд-во Михайлова В. А., 2006. – 320 с.

6. О цифровых финансовых активах : законопроект № 419059-7 [Электронный ресурс] // Система обеспечения законодательной деятельности. – Режим доступа: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/419059-7> – Дата доступа: 23.11.2019.

Швед Ю. Н.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ МИНИМИЗАЦИИ

Белорусский государственный университет,
пр. Независимости, 4, 220007, Минск, Беларусь, finance204@mail.ru

В настоящее время достаточно часто встречаются выражения «налоговое планирование», «агрессивное налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «налоговая минимизация» и т. п., которые не

будучи формально юридическими категориями, тем не менее задают общее направление оценки поведения налогоплательщика контролирующими органами в рамках конкретной ситуации.

В целом все действия налогоплательщика, направленные на получение разного рода налоговых преимуществ, условно можно разделить на две категории – противоправные и правомерные, на стыке которых располагается «серая зона», которая и является наиболее дискуссионной проблемой в законодательной и правоприменительной практике. Отметим, что во многих странах налоговое планирование является признанным правомочием плательщика [5, с. 4] на выбор варианта, позволяющего минимизировать подлежащую уплате сумму налогов. Вместе с тем при наличии определенных обстоятельств, действия плательщика и (или) их совокупность могут быть идентифицированы контролирующими органами как относящиеся к «серой зоне» с возможной последующей их квалификацией в противоправные. Формирование критериев, позволяющих разграничить данного рода ситуации и тем самым обеспечить соблюдение принципа определенности налогообложения, является первостепенной задачей для государств, ориентированных на развитие экономической активности субъектов.

В международной налоговой практике для единообразного понимания анализируемых категорий принято использование терминов «tax planning», «tax avoidance» и «tax evasion». Первый из обозначенных терминов – «tax planning», как правило, используется для характеристики законных [2, с. 121] действий налогоплательщиков, целью которых хотя и является уменьшение подлежащих уплате сумм налогов, вместе с тем в них не усматривается злоупотреблений в части использования предоставленного налоговым правом преимуществ. Последний из обозначенных терминов – «tax evasion» – в некоторой степени сопоставим с используемой в русскоязычной науке концепцией «уклонение от уплаты налогов», что является уголовно наказуемым деянием.

Для характеристики действий плательщиков, находящихся на стыке двух обозначенных выше категорий, или, иными словами, попадающих в «серую зону», используется термин «tax avoidance». В связи с отсутствием единого подхода к категориальному наполнению используемой терминологии данный термин с определенной долей условности можно обозначить посредством категорий «налоговая оптимизация» и/или «налоговая минимизация». Зачастую именно указанные категории используются для обозначения (совокупности) действий налогоплательщика, преимущественной или единственной целью которых является сокращение сумм налоговых обязательств [2, с. 120]. При этом для достижения данной цели, как правило, используется правомерный [3, с. 158] инструментарий частных отраслей права, который допускает оформление сделки способом, позволяющим избежать или максимально минимизировать налоговое бремя. Вместе с тем оформление сделки указанным способом не соответствует ее фактической сущности, которая идентична обстоятельствам, влекущим возникновение налогового обязательства [7, с. 75]. Как результат,

посредством указанных действий плательщик получает налоговые преимущества вразрез с предполагаемыми законодателем целями их установления [5, с. 3], т. е. имеет место так называемое необоснованное получение налоговой выгоды.

В международном налоговом праве общепринятым является деление способов противодействия необоснованной налоговой минимизации на *международные*, т. е. установленные в дву- и многостороннем порядке посредством заключения между странами международного соглашения, и *внутригосударственные*, т. е. установленные в одностороннем порядке законодательством конкретного государства. В зависимости от уровня нормы, посредством которой в национальном законодательстве закреплено конкретное правило, направленное на противодействие необоснованной налоговой минимизации, наиболее распространенным является объединение внутригосударственных способов посредством следующих категорий:

- «специальные антиуклонительные правила (нормы)» (specific anti-avoidance rules, SAAR), закрепление которых осуществляется посредством специальных норм налогового права. Специальные антиуклонительные нормы имеют достаточно ограниченную сферу действия и используются правоприменителями «автоматически» для проверки соответствия фактических обстоятельств закрепленной законодателем совокупности критериев. Так, например, конкретная доля участия в уставном капитале юридического лица может свидетельствовать о наличии либо отсутствии взаимозависимости между субъектами; для подтверждения права на вычет требуется документальное подтверждение конкретных обстоятельств и т. д.;

- иногда отдельно выделяют «целевые (таргетированные) антиуклонительные правила (нормы)» (targeted anti-avoidance rules, TAAR) [6], которые представляют собой совокупность специальных норм, направленных на противодействие конкретным видам злоупотреблений. По сравнению со специальными, целевые нормы имеют более широкий спектр действия и используются законодателями для разрешения сложностей, обусловленных применением общих антиуклонительных норм. Как правило, указанные нормы также предоставляют правомочие налоговым органам изменить квалификацию сделки для целей налогового законодательства, но его реализация ограничена кругом операций, очерченным в рамках конкретного нормативного правового предписания;

- «общие антиуклонительные правила (нормы)» (general anti-avoidance rules, GAAR), предполагающие закрепление посредством общей нормы налогового права. Далее остановимся более детально именно на данной категории.

Закрепление антиуклонительного правила посредством общей нормы права является своеобразной квинтэссенцией сформировавшихся при рассмотрении налоговых споров судебных доктрин, и тогда такие нормы известны как «судебные общие антиуклонительные правила (нормы)» [5, с. 13]. Инициатива внедрения указанных правил в налоговое законодательство может также исходить и непосредственно от законодательного органа, так

называемые установленные законом или «статутные» общие антиуклонительные правила (нормы) [5, с. 13], и тогда судам принадлежит первостепенная роль в категориальном наполнении обозначенных законодателем критериев.

Как правило, общее антиуклонительное правило представляет собой совокупность критериев, позволяющих констатировать наличие обстоятельств, свидетельствующих, что получение субъектом налоговых преимуществ идет вразрез с «духом закона», что является основанием для отказа в их предоставлении. Используемые в рамках правила критерии разнятся от государства к государству, но в целом их условно можно разделить на введенные законодательством – например, наличие злоупотребления правом, *fraus legis*, деловая цель, действительный характер операций и т. п. – и выработанные судебной практикой, – критерии экономического содержания операций, преобладание содержания над формой [1], и т. п. Следует отметить, что применение закрепленных общим правилом юридически значимых последствий не исключает возможность использования налоговыми органами санкций за допущенные нарушения.

Зачастую общее антиуклонительное правило состоит из следующих структурных элементов (тестов) [5, с. 15; 4, с. 430]:

- объективный элемент (тест), требующий установления «наличия фактических обстоятельств, из которых следует, что цель нормы права... не была достигнута» [4, с. 430];

- субъективный элемент (тест), предполагающий установление наличия умысла на получение определенного налогового преимущества [5, с. 15] как конечной цели действий субъекта, которые «могут быть определены как искусственные в свете конкретных обстоятельств» [4, с. 430];

- основной тест (или «тест основной цели» [4, с. 430]), позволяющий констатировать направленность сделки на получение субъектом налогового преимущества («на злоупотребление» [4, с. 430]), предоставление которого идет вразрез с целью законодательства. Также могут использоваться дополнительные тесты – например, в рамках международного налогового права, как правило, устанавливается наличие деловой цели, в рамках права ЕС – наличие действительной экономической активности.

Так, на уровне Европейского союза (далее – ЕС) общая антиуклонительная норма была закреплена ст. 6 Директивы ЕС 2016/1164 от 12 июля 2016 г., устанавливающей правила борьбы с практиками уклонения от налогообложения, оказывающими непосредственное воздействие на функционирование внутреннего рынка (далее – Директива). Согласно ст. 6 Директивы для целей расчета суммы корпоративного налогового обязательства государство-член не должно принимать во внимание операцию или совокупность операций, основной целью или одной из основных целей [субъективный элемент] совершения которых является получение налогового преимущества, что наносит ущерб объекту или цели действующего налогового законодательства [объективный элемент], и не

являются подлинными с учетом всех соответствующих фактов и обстоятельств. Совокупность операций может состоять из более чем одного этапа или частей. При этом операция или их совокупность признаются совершенными в отсутствие действительной цели в той части, в которой они совершены в отсутствие действительных коммерческих причин, отражающих их экономическую действительность.

Отметим, что Директива ЕС ориентирует на применение общей антиуклонительной нормы к операциям, не имеющим «реальный характер», совершенных в отсутствие действительных экономических причин, вместе с тем не исключая право налогоплательщиков на выбор наиболее оптимального способа с точки зрения налогообложения структурирования сделок. При этом использование общей нормы предполагается в случаях, когда ее применение не влияет на возможность применения специальных норм аналогичного действия.

Следует отметить, что зачастую закрепленная национальным законодательством общая антиуклонительная норма используется как «мощное» средство профилактики с «отложенным» эффектом (Германия) на поведение налогоплательщиков. Вместе с тем «частота» ее использования зависит от национальной правоприменительной практики и разнится от государства к государству (очень редко в Германии и Швеции, достаточно часто в Австрии).

Таким образом, антиуклонительные нормы являются одним из основных способов противодействия необоснованной налоговой минимизации. Однако, как свидетельствует зарубежная налоговая практика, использование только специальных и таргетированных антиуклонительных правил не всегда является эффективным, так как зачастую данные правила не способны охватить многочисленные способы структурирования деятельности субъектами, направленные на необоснованное получение налоговых преимуществ. Соответственно, используемая национальным законодателем государств общая антиуклонительная норма является наиболее универсальным и, как следствие, необходимым средством противодействия указанным действиям.

Список использованных источников

1. Винницкий, Д. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – Litres, 2018. [Электронный ресурс]. – 2019. – Режим доступа: <https://www.litres.ru/danil-vinnickiy/mezhdunarodnoe-nalogovoe-pravo-problemy-teorii-i-praktiki/> – Дата доступа: 24.11.2019.

2. Крохина, Ю. А. Правовые пределы налоговой оптимизации в России и возможности их совершенствования с учетом зарубежного опыта / Ю. А. Крохина // Налоговый менеджмент в компании. – 2014. – № 3. – С. 119–123.

3. Малиновский, А. А. Злоупотребление правами налогоплательщика: сравнительно-правовые аспекты / А. А. Малиновский // Вестник МГИМО-Университета. – 2013. – № 2. – С. 156–162.

4. Пономарева, К. А. Правовое регулирование борьбы со злоупотребительными налоговыми практиками в Европейском союзе и Российской Федерации / К. А. Пономарева // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2019. – Вып. 45. – С. 418–441.

5. Dourado, Ana Paula Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. General Report. Part I / Ana Paula Dourado // Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. General Report. 2016 EATLP Congress Munich 2 – 4 June 2016. Editor: Ana Paula Dourado. – EATLP International Tax Series. – 2017. – Volume 15. – 808 p. – p. 1–22.

6. General anti-abuse rule (GAAR) // Practical Law. Thomson Reuters [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://u.to/BfIpFw> – Дата доступа: 20.11.2019.

7. Pistone, P. The meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thoughts in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union / Pasquale Pistone // Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. General Report. 2016 EATLP Congress Munich 2 – 4 June 2016. Editor: Ana Paula Dourado. – EATLP International Tax Series. – 2017. – Volume 15. – 808 p. – P. 73–100.

Ярахмедова Р. Н.

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЯ И ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ПУБЛИЧНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ РЕЗЕРВНЫХ ФОНДОВ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Саратовская государственная юридическая академия,
ул. Вольская, 1, 410056, г. Саратов, Россия, finpravo@ssla.ru

Вопросы определения совершенствования контроля в области повышения эффективности функционирования резервных фондов России являются дискуссионными и носят неоднозначный характер. В настоящий период противоречивым и требующим внимания является поиск наиболее оптимального механизма использования Фонда национального благосостояния как единственного суверенного резервного фонда [1, с. 77]. Вместе с тем особое место в структуре резервных фондов государства занимают Резервный фонд Президента Российской Федерации и Резервный фонд Правительства Российской Федерации. Функционирование Резервного фонда главы государства и федерального исполнительного органа власти обусловлено осуществлением задач в области исполнения федерального бюджета.

Формирование исследуемых резервных фондов определено реализацией задач данных институтов, регламентированных Конституцией Российской Федерации, полномочий, возложенных на Президента Российской

Федерации и федеральные органы исполнительной власти в соответствии с положениями ст. 86, 87, 89 и 114 Конституции РФ и с Федеральным конституционным законом от 17 декабря 1997 г. № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации».

Важным аспектом в функционировании резервных фондов является их публичный характер. Государство, являясь носителем «государственного интереса» как составляющей публичного интереса, посредством определенной системы государственных органов реализует поставленные задачи.

Вместе с тем публичный интерес включает и иные виды интересов, такие как общественный и территориальный публичный интерес [2, с. 67–68]. Резервные фонды формируются прежде всего для обеспечения «непредвиденных» расходов государства, выполняют функцию «подушки безопасности» для федерального бюджета, а также представляют возможность для реализации наиболее приоритетных государственных и региональных задач, к которым относится обеспечение достойного уровня материального благосостояния населения.

На основе анализа действующего законодательства, представляется очевидным, что в связи с введением «нового бюджетного правила», существующие установки использования и управления средствами резервных фондов как инструментов соотношения избыточной ликвидности и способа снижения инфляции не обоснованы. Как следствие, возникает необходимость в формировании новых способов контроля за управлением средствами резервных фондов государственного и муниципального уровней.

Общая практика, формируемая отчетность и контроль функционирования резервных фондов представлен многоуровневой системой, что определено ежеквартальной отчетностью органов исполнительной власти, ответственных за управление резервными фондами перед высшими органами исполнительной и законодательной власти соответствующей юрисдикции. В Правительство РФ Минфином России представляются: отчет об исполнении федерального бюджета и отчеты о зачислении, использовании и управлении средствами Фонда национального благосостояния.

По аналогии подобная система отчетности утверждалась ранее в отношении реформированного в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 262-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части использования нефтегазовых доходов федерального бюджета» Резервного фонда РФ. Вместе с тем на Минфин России возлагается задача в поддержании требуемого уровня общественной осведомленности об итоговых результатах управления средствами Фонда (в отношении Фонда национального благосостояния) с последующим опубликованием на официальной странице Министерства информации, содержащей сведения о величине активов фондов и данные о зачислении, использовании средств резервных фондов за отчетный период.

Открытость и доступность информации в отношении расходования и направления средств рассматриваемых резервных фондов представляет важное звено в обеспечении как общественного контроля, так и для практики совершенствования данного финансового института. Более того, открытость и доступность информации позволяет своевременно реагировать на нерациональное использование бюджетных ассигнований фонда. Например, в 2016 г. Счетная палата РФ отметила неэффективность использования средств Фонда национального благосостояния по отдельным инфраструктурным проектам. Контрольный орган в качестве примера привел низкий уровень выполнения работ по строительству Центральной кольцевой автодороги в Московской области (ЦКАД), объем работ которого по состоянию на ноябрь 2016 г. составил 2,1 % от общего объема. В то же время не соотносились реальные выполненные объемы с авансированием подрядчиков, которые по проекту осуществлялись в превышающих суммах. Особое внимание Счетная палата РФ обратила на низкое усвоение средств Фонда национального благосостояния по проекту усовершенствования инфраструктурного проекта «Строительство «интеллектуальных сетей» и железнодорожной инфраструктуры Байкало-Амурской и Транссибирской магистралей.

К недостаткам Счетная палата РФ отнесла и недофинансирование отдельных проектов за счет заемного финансирования, собственных средств участников проектов, также несоблюдение сроков реализации мероприятий, низкое качество строительных работ, нарушение обязательств подрядчиками по поставкам и выполнению работ, несоблюдение сроков проведения конкурсных процедур и др.

По справедливому утверждению В. А. Васина [3, с. 101], при совершенствовании механизма управления Фондом национального благосостояния необходимо рассматривать следующие направления: во-первых, реализация антициклической бюджетной политики, формирование и использование средств фонда за счет всех доходов, а не дополнительных доходов бюджета; во-вторых, разработка долгосрочной инвестиционной стратегии; в-третьих, повышение информационной прозрачности резервного фонда и доступность данной информации гражданам; в-четвертых, конкретизация вопросов организационной структуры и правовой регламентации управления резервным фондом.

Таким образом, пути совершенствования контроля и обеспечения публичности деятельности резервных фондов включают как необходимость правовой регламентации их функционирования, так и определение конкретных организационно-упорядоченных мер и процедур. Необходимо отметить, что законодатель не предусматривает предельный уровень расходования средств ни для одного из обозначенных резервных фондов. Представляется необходимой подобная конкретизация, так как в условиях реализации мер, направленных на снижение дефицита бюджета и повышения эффективности расходования средств резервных фондов, может возникнуть вопрос об их «жизнеспособности».

Список использованных источников

1. Пенкин, А. Ф. О роли резервных фондов в условиях кризиса / А. Ф. Пенкин // Вестник экономической интеграции. – 2012. – № 10 (55). – С. 77.
2. Нечай, А. А. Публичные фонды как категория современного финансового права / А. А. Нечай // Журнал российского права. – М. : Норма, 2004. – № 11. – С. 66–72.
3. Васин, Е. А. Повышение эффективности управления суверенными фондами в Российской Федерации : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Е. А. Васин. – М., 2015. – 191 л.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Бакаева Ольга Юрьевна – профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», доктор юридических наук, профессор.

Василевич Григорий Алексеевич – заведующий кафедрой конституционного права юридического факультета Белорусского государственного университета, доктор юридических наук, профессор.

Васянина Елена Леонидовна – ведущий научный сотрудник Института государства и права Российской академии наук (ИГП РАН), доктор юридических наук, доцент.

Гашникова Тамара Владимировна – начальник отдела проблем укрепления законности в сфере экономической деятельности государственного учреждения «Научно-практический центр проблем укрепления законности и правопорядка Генеральной прокуратуры Республики Беларусь», кандидат юридических наук.

Гурьев Сергей Александрович – доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета Белорусского государственного университета, кандидат юридических наук.

Григорьева Елена Николаевна – доцент кафедры экономики предпринимательства и права спецфакультета «Консалтторгцентр» Института повышения квалификации и переподготовки экономических кадров УО «Белорусский государственный экономический университет», кандидат юридических наук, доцент.

Григорьев Александр Владимирович – доцент кафедры теории и истории государства и права учреждения образования «Академия Министерства внутренних дел Республики Беларусь», кандидат юридических наук, доцент.

Демин Александр Васильевич – профессор кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права Сибирского федерального университета, доктор юридических наук.

Демьянченко Анастасия Сергеевна – студентка 4 курса Национального университета «Киево-Могилянская академия».

Землянская Наталья Ивановна – профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», кандидат юридических наук, доцент.

Земцова Лариса Николаевна – доцент кафедры правосудия и правоохранительной деятельности Саратовского социально-экономического института (филиала) ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова», кандидат юридических наук.

Зимилькин Максим Игоревич – аспирант кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета.

Игнатовская Ирина Ивановна – и. о. заведующего кафедрой конституционного и международного права Алтайского государственного университета, кандидат юридических наук, доцент.

Кавкаева Кристина Петровна – аспирант кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия».

Каменков Виктор Сергеевич – заведующий кафедрой финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности Белорусского государственного университета, старший научный сотрудник Южно-Уральского государственного университета, национальный корреспондент Беларуси в ЮНСИТРАЛ, доктор юридических наук, профессор.

Карасева (Сенцова) Марина Валентиновна – заместитель декана по международному сотрудничеству юридического факультета, заведующий кафедрой финансового права Воронежского государственного университета доктор юридических наук, профессор.

Карамышев Александр Владимирович – доцент кафедры государственного управления юридического факультета Белорусского государственного университета, кандидат юридических наук.

Кирпин Сергей Валерьевич – аспирант кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия».

Колесень Николай Георгиевич – младший научный сотрудник Центра государственного строительства и права Института экономики Национальной академии наук Беларуси.

Красковская Дарья Эдуардовна – студентка 3 курса факультета управления Академии управления при Президенте Республики Беларусь.

Куницкая Ольга Михайловна – доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета Белорусского государственного университета, кандидат юридических наук, доцент.

Мазаева Татьяна Игоревна – магистрант Института правового консалтинга Московского государственного юридического университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), магистерская программа «Налоговый консалтинг».

Малыхина Елена Александровна – доцент кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», кандидат юридических наук.

Насонова Ирина Вячеславовна – старший преподаватель кафедры конституционного и административного права Академии управления при Президенте Республики Беларусь, магистр права.

Пастушенко Елена Николаевна – профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», доктор юридических наук, профессор.

Пилипенко Александр Анатольевич – доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета Белорусского государственного университета, кандидат юридических наук, доцент.

Покачалова Анна Сергеевна – доцент кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», кандидат юридических наук, доцент.

Разгильдиева Маргарита Бяшировна – профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», доктор юридических наук, доцент.

Руденя Юрий Евгеньевич – магистрант 2 курса юридического факультета Белорусского государственного университета.

Рыбакова Светлана Викторовна – профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права имени Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная академия права», доктор юридических наук, доцент.

Садовников Станислав Валентинович – заместитель директора Департамента по санации и банкротству Министерства экономики Республики Беларусь, аспирант кафедры гражданского и хозяйственного права Академии управления при Президенте Республики Беларусь.

Скобелев Владимир Петрович – доцент кафедры гражданского процесса и трудового права юридического факультета Белорусского государственного университета, кандидат юридических наук, доцент.

Томкович Роман Романович – доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета Белорусского государственного университета, кандидат юридических наук.

Ульянова Екатерина Сергеевна – старший преподаватель кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета Белорусского государственного университета.

Ушаков Руслан Михайлович – студент Института прокуратуры Саратовской государственной юридической академии.

Швед Юлия Николаевна – старший преподаватель кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета Белорусского государственного университета, магистр юридических наук.

Ярахмедова Римма Нежбетдиновна – преподаватель кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия».

ОГЛАВЛЕНИЕ

<i>Бакаева О. Ю.</i> ПЕРСПЕКТИВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ НА ТЕРРИТОРИИ ЕАЭС	3
<i>Василевич Г. А.</i> ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО ПОЛОЖЕНИЯ АКТОВ НАЦИОНАЛЬНОГО БАНКА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ.....	7
<i>Васянина Е. Л.</i> НОВЫЕ ПОДХОДЫ К РЕГУЛИРОВАНИЮ ФИНАНСОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ	11
<i>Гашишникова Т. В.</i> ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВОЗМЕЩЕНИЯ ВРЕДА, ПРИЧИНЕННОГО ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЕ, ВЫЯВЛЕННОГО В ПРОЦЕССЕ КОНТРОЛЬНОЙ (НАДЗОРНОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	15
<i>Гурьев С. А.</i> КОНТРОЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ САМОРЕГУЛИРУЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ КАК АЛЬТЕРНАТИВА ГОСУДАРСТВЕННОМУ КОНТРОЛЮ (НАДЗОРУ).....	18
<i>Григорьева Е. Н.</i> НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ МЕР ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ГОСУДАРСТВА	21
<i>Григорьев А. В.</i> СТРУКТУРА НАЛОГОВО-ПРАВОВОЙ НОРМЫ.....	25
<i>Демин А. В.</i> К ВОПРОСУ О КОДИФИКАЦИИ ДОКТРИНЫ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ	29
<i>Демьянченко А. С.</i> СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ НОРМАТИВНОГО ЗАКРЕПЛЕНИЯ ПРИНЦИПОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В НАЛОГОВЫХ КОДЕКСАХ УКРАИНЫ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ.....	34
<i>Землянская Н. И.</i> О СООТНОШЕНИИ ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ПУБЛИЧНЫХ РАСХОДОВ И КОНТРОЛЕ ЗА НИМИ.....	37
<i>Зимулькин М. И.</i> ОСНОВНЫЕ РАЗЛИЧИЯ В ПРОЦЕДУРЕ ПРОВЕДЕНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ.....	42
<i>Игнатовская И. И., Ульянова Е. С.</i> ФОРМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИИ И БЕЛАРУСИ.....	45
<i>Кавкаева К. П.</i> НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ СООТНОШЕНИЯ БЮДЖЕТНОГО И НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ	49
<i>Каменков В. С.</i> НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ ИЛИ НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО?	51

<i>Карасева М. В.</i> НАЛОГОВОЕ И ГРАЖДАНСКОЕ ПРАВО: ОКОЛОНАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ	59
<i>Карамышев А. В.</i> ПАРТИЦИПАТОРНОЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ДЛЯ БЕЛАРУСИ	65
<i>Киртин С. В.</i> К ВОПРОСУ О ПРИМЕНЕНИИ РИСК- ОРИЕНТИРОВАННОГО НАДЗОРА ЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ БАНКОВ....	70
<i>Колесень Н. Г.</i> НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАК ОДНО ИЗ УСЛОВИЙ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ПРОВЕРЯЕМОЕ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ОЦЕНКИ РЕГУЛИРУЮЩЕГО ВОЗДЕЙСТВИЯ	74
<i>Красковская Д. Э.</i> ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НАЛОГОВОЙ АМНИСТИИ КАК МЕРЫ ЛИБЕРАЛИЗАЦИИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ	78
<i>Куницкая О. М.</i> ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ КРАУДФИНАНСИРОВАНИЯ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА.....	82
<i>Мазаева Т. И.</i> КАМЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ: ОСОБЕННОСТИ, СОСТОЯНИЕ, ПЕРСПЕКТИВЫ.....	86
<i>Малыхина Е. А.</i> СООТНОШЕНИЕ ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В СФЕРЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ ЗАКУПОК НА ПРИМЕРЕ РОССИИ И БЕЛАРУСИ.....	91
<i>Насонова И. В.</i> НАЛОГОВЫЕ КОНСУЛЬТАНТЫ И АУДИТОРЫ. СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ	94
<i>Пастушенко Е. Н., Земцова Л. Н.</i> КОНТРОЛЬНОЕ МЕРОПРИЯТИЕ – НОВЫЙ ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЬНО-НАДЗОРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРАЛЬНОГО БАНКА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ	98
<i>Пилипенко А. А.</i> ЛИБЕРАЛИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНОЙ (НАДЗОРНОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	102
<i>Пилипенко А. А.</i> КОНКУРЕНЦИЯ ДЕЛОВОЙ И НАЛОГОВОЙ ЦЕЛИ В КОНТЕКСТЕ РАЗРЕШЕНИЯ ВОПРОСА О КОРРЕКТИРОВКЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ	104
<i>Покачалова А. С.</i> ОСОБЕННОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАДЗОРА ЗА СУБЪЕКТАМИ СТРАХОВОГО РЫНКА: ОПЫТ РОССИИ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ.....	109
<i>Разгильдиева М. Б., Ушаков Р. М.</i> ВОПРОСЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ БАЛАНСА ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ТЕХНОЛОГИИ BIG DATA В ПУБЛИЧНЫХ ФИНАНСАХ И ГОСУДАРСТВЕННОМ УПРАВЛЕНИИ	113

<i>Руденя Ю. Е.</i> КОРРЕКТИРОВКА НАЛОГОВОЙ БАЗЫ И ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ: ОХРАНИТЕЛЬНЫЙ КОНТЕКСТ ПРОБЛЕМЫ ПРЕДЕЛОВ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ	118
<i>Рыбакова С. В.</i> ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БАЛАНСА И КОНФЛИКТА ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И ИСПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ	123
<i>Садовников С. В.</i> УЧАСТИЕ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В ЗАКЛЮЧЕНИИ МИРОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ В ПРОЦЕДУРАХ БАНКРОТСТВА	127
<i>Скобелев В. П.</i> ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА ПО ГРАЖДАНСКИМ И ЭКОНОМИЧЕСКИМ ДЕЛАМ В КОНТЕКСТЕ НОВОЙ РЕДАКЦИИ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА: ЯВЛЯЕТСЯ ЛИ РЕГУЛИРОВАНИЕ НОВЫМ?	132
<i>Томкович Р. Р.</i> ИСПОЛНЕНИЕ ПУБЛИЧНО-ПРАВОВЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ КАК ОСНОВАНИЕ ОСВОБОЖДЕНИЯ БАНКА ОТ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В РАСЧЕТНЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ.....	137
<i>Ульянова Е. С.</i> БАЛАНС ПУБЛИЧНЫХ И ЧАСТНЫХ ИНТЕРЕСОВ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ В ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКЕ	141
<i>Швед Ю. Н.</i> ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ МИНИМИЗАЦИИ	145
<i>Ярахмедова Р. Н.</i> СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КОНТРОЛЯ И ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПУБЛИЧНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ РЕЗЕРВНЫХ ФОНДОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	150
СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ	154