

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра Предпринимательское и трудовое право

(наименование)

40.04.01. Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки)

Правовое обеспечение предпринимательской деятельности

(направленность (профиль))

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)**

на тему Реализация прав и обязанностей субъектами предпринимательской деятельности  
в налоговых правоотношениях

Обучающийся

А.В. Иванов

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Научный  
руководитель

кандидат юридических наук, доцент О.Е. Репетева

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)

Тольятти 2022

## Оглавление

Введение .....	3
Глава 1 Теоретико-правовые аспекты налоговых правоотношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности.....	12
1.1 Понятие и правовая природа налоговых правоотношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности .....	12
1.2 Организации и предприниматели как субъекты налоговых правоотношений .....	23
Глава 2 Осуществление прав и обязанностей субъектами предпринимательской деятельности в налоговых правоотношениях.....	31
2.1 Понятие и содержание прав и обязанностей субъектов предпринимательской деятельности в налоговых правоотношениях .	31
2.2 Проблемы реализации прав и обязанностей субъектами предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений .....	36
2.3 Анализ проблематики в налоговой сфере на примере налогообложения акцизами операций по приобретению судоходными компаниями средних дистиллятов .....	72
Глава 3 Защита прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности в налоговой сфере .....	87
3.1 Способы правовой защиты субъектов предпринимательской деятельности в налоговой сфере .....	87
3.2 Совершенствование механизма налогового регулирования в сфере предпринимательской деятельности .....	94
Заключение .....	104
Список используемой литературы и используемых источников .....	107

## Введение

Актуальность выбранной темы обусловлена несовершенством действующего российского налогового законодательства, существованием противоречивой правоприменительной практики по вопросам, касающимся налоговых правоотношений с участием субъектов предпринимательской деятельности.

Предпринимательство является стержнем любой рыночной системы экономики. Уровень предпринимательской активности во многом предопределяет качественное состояние экономической системы государства в целом, так как позволяет решать множество социально значимых задач, например, таких как обеспечение занятости населения, удовлетворение потребности в товарах, работах, услугах, формирование за счет взимаемых с предпринимателей обязательных платежей финансовых источников для покрытия государственных расходов, включая расходы на оборону, социальное страхование и т.д. Поэтому одной из важных задач каждого государства с рыночной экономикой является обеспечение комфортных условий ведения предпринимательской деятельности, поддержание, популяризация, стимулирование процессов ее развития и распространения в различных отраслях экономики. Для решения этой сложной задачи государство использует обширный набор инструментов административного и экономического регулирования. Особая роль отводится государственной налоговой политике, оказывающей значительное влияние на все виды предпринимательской деятельности. О рациональности и сбалансированности налоговой системы можно судить по тому, насколько эффективно она позволяет решать не только задачи по пополнению доходной части бюджета, но и положительно влиять на конкуренцию, формировать привлекательный инвестиционный климат, создавать барьеры для внешних экономических угроз, обеспечивая защиту предпринимательского сообщества своей страны. Государство должно быть заинтересовано в установлении таких фискальных

правил, которые были бы понятны фискальным органам, налогоплательщикам и арбитрам, исполнимы на практике, основаны на принципах справедливости.

В связи с этим, изучение проблем, связанных с реализацией прав и обязанностей субъектами предпринимательской деятельности в налоговых правоотношениях, является актуальной задачей, решение которой позволит выявить подлежащие устранению дефекты нормативных актов, определить возможные варианты обеспечения правовой защиты предпринимателей в налоговой сфере.

Степень разработанности темы. Государственными органами и предпринимательским сообществом уделяется достаточно большое внимание проблематике регулирования налоговых отношений. К сожалению, следует признать, что при общем понимании существующих в большом количестве недостатков в налоговом законодательстве единство мнений по способам их устранения отсутствует. В многочисленных исследованиях правоведа акцентируют внимание на отдельных проблемах в налоговой сфере. Так, например, А.В. Демин в своей монографии «Принцип определенности налогообложения» очень скрупулёзно анализирует механизм налогового регулирования в аспекте существующих проблем неопределенности в налоговом праве и средств ее преодоления [14], К.А. Сасов в монографии «Солидарная ответственность в налоговом праве» жестко критикует продвижение фискальными органами принципа коллективной ответственности, предусматривающего покрытие добросовестным предпринимателем ущерба бюджету, нанесенного его контрагентом или другим лицом [136], Е.С. Ефремова в монографии «Правовая природа налогового принуждения» предлагает реформировать институт принуждения в налоговом праве [18] и т.д. Многие правоведа, в частности, Д.М. Щекин, Ф.С. Халимова, О.И. Хайрулина, О.Ю. Снегирева, уделили большое внимание анализу и классификации налоговых рисков. Фрагментарно проблемы предпринимательства в налоговой сфере включаются Уполномоченным при Президенте РФ по защите прав предпринимателей в свой ежегодный

доклад [17]. В то же время, представляется важным проведение комплексного анализа проблем, приводящих к возникновению последствий в виде налоговых рисков предпринимателей, для получения представления масштабности стоящих перед государством задач по созданию благоприятного для бизнеса правового поля.

Объект исследования включает в себя общественные отношения с участием субъектов предпринимательской деятельности, возникающие в налоговой сфере, их нормативная регламентация, правовой механизм защиты законных интересов предпринимателей в налоговых правоотношениях.

Предмет исследования составляют налоговое законодательство и правоприменительная практика, касающиеся налогообложения предпринимательской деятельности и взаимодействия предпринимателей с другими участниками налоговых правоотношений.

Целью исследования является комплексный анализ проблем реализации субъективных прав и юридических обязанностей предпринимателями в сфере налоговых правоотношений, систематизация способов правовой защиты предпринимателей, разработка рекомендаций по совершенствованию механизма налогового регулирования в сфере предпринимательской деятельности.

Исходя из поставленной цели задачами исследования являются:

- определить понятие предпринимательской деятельности;
- изучить существующие подходы к трактованию понятия налоговых правоотношений;
- определить основные нормативные акты, относящиеся к налоговой сфере;
- рассмотреть статус субъектов предпринимательской деятельности в налоговых правоотношениях;
- выполнить анализ правоприменительной практики с участием субъектов предпринимательской деятельности по вопросам применения налогового законодательства;

- выявить основные проблемы, с которыми сталкиваются предприниматели при реализации прав и обязанностей в налоговых правоотношениях, причины их возникновения;
- предложить классификацию проблем, связанных с реализацией субъектами предпринимательской деятельности прав и обязанностей в налоговой сфере;
- рассмотреть способы правовой защиты организаций и предпринимателей в налоговой сфере;
- разработать рекомендации по совершенствованию налогового законодательства в целях снижения уровня налоговых рисков субъектов предпринимательства.

Гипотеза исследования состоит в том, что в России существует много препятствующих развитию предпринимательства серьезных проблем, обусловленных недостаточным уровнем нормативного регулирования в налоговой сфере, обусловленных сложностью и неясностью налоговых норм.

Теоретическую основу исследования составили труды российских и зарубежных ученых, юристов в области налогового и гражданского права, таких как Адам Смит, С.С. Алексеев, Е.Л. Васянина, Т.Г. Давлетшина, А.В. Демин, О.В. Конева, А.А. Копина, С.Г. Пепеляев, Д.В. Тютин, С.А. Ядрихинский и мн. другие.

Нормативно-правовая основа исследования: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации и иные нормативные акты, относящиеся к законодательству о налогах и сборах, Гражданский кодекс Российской Федерации, постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, подзаконные нормативные акты Федеральной налоговой службы Российской Федерации и Министерства финансов Российской Федерации.

Методологическая основа исследования представлена совокупностью общенаучных и специальных методов. Основным используемым в

диссертации общенаучным методом является диалектический метод исследования, который базируется на основных принципах диалектики, в частности, на законе единства и борьбы противоположностей. Стремление государства установить удобные с фискальной точки зрения правила исчисления и взимания налогов, возможность их толковать по своему усмотрению, осуществлять всеобъемлющий налоговый контроль часто не соответствует интересам предпринимателей, желающих вести деятельность в условиях стабильности и определенности в налоговых отношениях, снизить административную нагрузку на бизнес, иметь возможность оптимизировать налогообложение без угрозы быть обвиненными в злоупотреблении правами, обладать эффективными правовыми инструментами защиты. Разрешение указанных противоречий, исследованию которых посвящена настоящая диссертация, позволит поднять на новый качественный уровень существующие отношения в налоговой сфере. В диссертации также использовался логический метод, способствующий с помощью формальной логики детально изучить понятие «налоговые правоотношения», критически оценить подход к толкованию правоприменительными органами налоговых норм, в частности, к выдвигаемым условиям освобождения налогоплательщика от налоговой ответственности. Использование в исследовании метода системного анализа позволило выявить и классифицировать проблемы, с которыми сталкиваются предприниматели в налоговой сфере. Метод сравнительного правоведения применялся для сопоставления условий решения правовых вопросов в отдельных странах. Наряду с общенаучными методами исследования применялись такие специальные методы, как формально-юридический, предусматривающий изучение юридических фактов, текстов и их интерпретацию, метод толкования права. Применение специальных методов позволило выявить конкретные нормы налогового законодательства, носящие неясный характер, пробелы в праве, негативно влияющие на уровень конфликтности участников налоговых правоотношений.

Теоретическая значимость исследования заключается в анализе существующих подходов к объему понятия «налоговые правоотношения», выявлении актуальных проблем, с которыми сталкиваются предприниматели, являясь участниками налоговых правоотношений, классификации и оценке причин их возникновения.

Практическая значимость исследования заключается в возможности использования полученных результатов:

- при разработке предложений по совершенствованию налогового законодательства с целью устранения неоправданных препятствий для развития предпринимательства в России;

- при определении уровня налоговых рисков и выборе оптимальных вариантов защиты субъектами предпринимательской деятельности своих прав в налоговой сфере.

Отдельные вопросы по проблематике, которой посвящена настоящая диссертация, нашли свое отражение в публикации автора «Неопределенность налоговых норм. Есть ли решение проблемы?» [22], в выступлении «Право налогоплательщика на получение разъяснений» на IV Международной научно-практической конференции «Юридические и общественные науки» (г. Томск, МК-84) [23].

Научная новизна исследования заключается в комплексном научном исследовании проблем, препятствующих предпринимателям исполнять возложенные на них налоговым законодательством юридические обязанности и реализовывать субъективные права. При проведении исследования выполнена группировка существующих проблем в налоговой сфере, дана их характеристика с использованием примеров из практики толкования правовых норм судами и компетентными государственными органами, предложены варианты их устранения посредством совершенствования нормативного регулирования.

Положения, выносимые на защиту:



– в результате проведенного исследования выявлены неоднократные нарушения принципа определенности в налогообложении, отсутствие эффективных правил разрешения неясностей и противоречий, устанавливаемых в процессе толкования норм налогового законодательства, что является причиной существования постоянной угрозы предъявления фискальными органами неожиданных претензий к добросовестным субъектам предпринимательства. В целях решения задачи по повышению определенности налоговых норм и эффективности разрешения коллизий, необходимо, в частности, более тщательно осуществлять подготовку и правовую экспертизу проектов нормативных актов, для этого активнее привлекать к их обсуждению представителей научного сообщества, предпринимателей, экспертов, юристов-практиков, уточнить содержание п. 3 ст. 7 Налогового кодекса РФ, изложив в следующей редакции: «Все сомнения, а также неясности и неустранимые противоречия актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)». В целях определения ориентира для правоприменителей нормативно закрепить открытый перечень обстоятельств, позволяющих применять п. 3 ст. 7 Налогового кодекса РФ;

– в диссертации обращено внимание на препятствия, с которыми сталкиваются предприниматели при уяснении порядка исчисления и уплаты налогов, объема своих прав и обязанностей и иных вопросов, связанных с применением налогового законодательства. Как следует из пп. 1 и пп. 2 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса, налогоплательщик вправе обратиться за получением письменных разъяснений в налоговые органы или в Минфин РФ. В тоже время недостаточно четкое разграничение компетенций налоговых органов и Минфина РФ в вопросе обеспечения рассматриваемых прав налогоплательщика вызывает сложности в выборе государственного органа, которому следует адресовать соответствующее обращение. Отсутствие законодательно установленных четких оснований для отказа в предоставлении государственной услуги по разъяснению налогового законодательства

привело к самостоятельному ограничению Минфином РФ и налоговыми органами своей компетенции в этой области. В частности, предприниматели сталкиваются с отказами в предоставлении разъяснений по причине приведения в запросе смоделированных ситуаций, ситуаций, которые возникнут в будущем, и т.д. В целях исключения ущемления прав предпринимателей предлагается установить режим «одного окна» для соответствующих обращений о разъяснении налоговых норм, возложив обязанность по их первичной обработке, а также по предоставлению на них ответов на территориальные налоговые органы, законодательно закрепить закрытый перечень оснований для отказа в оказании компетентными государственными органами государственной услуги по предоставлению разъяснений о порядке исчисления и уплаты налогов, о правах и обязанностях налогоплательщиков;

– согласно пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ налогоплательщик освобождается от налоговой ответственности в случае исполнения своих налоговых обязанностей в соответствии полученными от компетентного государственного органа письменными разъяснениями. Как отражено в настоящей диссертации, в правоприменительной практике распространено ограничительное толкование данной нормы. В целях соблюдения принципа справедливости в отношении добросовестных налогоплательщиков при рассмотрении вопроса о привлечении их к налоговой ответственности за налоговые правонарушения, совершение которых обусловлено неопределенностью налогового законодательства, предлагается конкретизировать вышеуказанную норму, предусмотрев возможность ее применения в случае получения налогоплательщиком разъяснений после составления налоговой отчетности, а также включив в перечень обстоятельств, являющихся основанием для освобождения от налоговой ответственности: использование налогоплательщиком разъяснений, опубликованных в средствах массовой информации, в том числе размещенных

в электронных справочных правовых системах; уклонение компетентного государственного органа от предоставления налогоплательщику разъяснений;

– на взаимодействие участников налоговых правоотношений негативно сказываются недостатки нормативного регулирования, в частности, отсутствие четких юридических механизмов реализации прав и исполнения отдельных обязанностей налогоплательщиками. Как отмечено в настоящей диссертации, к таким недостаткам относятся, в частности, невозможность реализации налогоплательщиком предусмотренного пп. 5.1 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ права на проведение сверки, так как утвержденная ФНС РФ форма акта сверки не предусматривает отражение информации о сальдо расчетов по налогу на конкретную дату в разрезе налоговых периодов, отсутствие в налоговом законодательстве норм обязывающих, представлять налогоплательщику третьими лицами документов и информации, которыми он не обладает, но в силу закона обязан представить в налоговый орган, в частности, для подтверждения права на вычет по НДС, акцизам, установление невыполнимых сроков исполнения требований налоговых органов о представлении документов, за нарушение которых предусматривается ответственность. В целях исключения неопределенности в механизме реализации предпринимателями прав и исполнения обязанностей предлагается закрепить в налоговом законодательстве порядок их осуществления с учетом принципа справедливости, разумности, исполнимости и обеспеченности обязанностями соответствующих государственных органов или иных лиц.

Структура диссертации составлена исходя из поставленных задач исследования. Работа включает введение, три главы, заключение и список использованной литературы.

## **Глава 1 Теоретико-правовые аспекты налоговых правоотношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности**

### **1.1 Понятие и правовая природа налоговых правоотношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности**

Для понимания правовой природы налоговых правоотношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности необходимо определить понятия «предпринимательская деятельность» и «налоговые правоотношения».

Многие исследователи полагают, что введению понятий «предпринимательская деятельность» и «предприниматель» история обязана успешному финансисту Ричарду Кантильону, одному из основателей современной экономической теории. Ричард Кантильон в своей работе «Эссе о природе торговли в общем плане», изданной в 1755 г. в Лондоне через 20 лет после смерти автора, впервые разделил производителей на класс работающих по найму и класс предпринимателей (фермеры, купцы, промышленники) [134, с. 378]. Именно предприниматели, по замечанию Ричарда Кантильона, несут бремя значительной неопределенности на рынке и сопутствующие этому риски, одновременно выполняя важную уравнивающую функцию, обеспечивающую баланс спроса и предложения на разных рынках. Прибыль предпринимателя – это его награда за успешное прогнозирование и противодействие неопределенности рынка.

Смысл, который в 18-м веке был заложен Ричардом Кантильоном в термин «предпринимательская деятельность», сохранился и до настоящего времени. В ряде стран понятие предпринимательской деятельности закреплено в нормативных актах, например, в статье 2 Предпринимательского кодекса Республики Казахстан [128], в статье 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь [9].

В России легальное определение рассматриваемому термину закреплено на законодательном уровне. В соответствии с п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ: «предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг» [12].

Понятие термина «субъект предпринимательской деятельности» нормативно не закреплено. В то же время этот термин часто употребляется в нормативных актах, судебных решениях, научных работах. Субъектов предпринимательской деятельности можно соотнести с установленным п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ кругом осуществляющих предпринимательскую деятельность лиц, отношения между которыми призвано регулировать гражданское законодательство. Таким образом, под субъектами предпринимательской деятельности следует понимать:

- физических лиц (в том числе иностранных граждан и лиц без гражданства), осуществляющих предпринимательскую деятельность;
- юридических лиц, созданных для ведения предпринимательской деятельности и (или) ее фактически осуществляющих.

Необходимо отметить, что понятие «субъект предпринимательской деятельности» близко по объему к понятию «хозяйствующий субъект», закрепленному в ст. 4 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции»: «хозяйствующий субъект - коммерческая организация, некоммерческая организация, осуществляющая деятельность, приносящую ей доход, индивидуальный предприниматель, иное физическое лицо, не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, но осуществляющее профессиональную деятельность, приносящую доход, в соответствии с федеральными законами на основании государственной регистрации и (или) лицензии, а также в силу членства в саморегулируемой организации» [54].

Т.И. Ткачева и ряд других исследователей к субъектам предпринимательской деятельности относят также не зарегистрированные в качестве юридических лиц предпринимательские объединения, в том числе простые товарищества, деятельность которых является самостоятельной, систематической, направлена на получение дохода и носит рисковый характер, т.е. обладает основными признаками предпринимательской деятельности, закрепленными в ст. 2 Гражданского кодекса РФ [140].

Субъекты предпринимательской деятельности одновременно являются субъектами налогового права. Именно субъекты предпринимательской деятельности несут бремя уплаты налоговых платежей, формируя тем самым доходную составляющую федерального, региональных и муниципальных бюджетов.

В круг субъектов налогового права входят не только предприниматели - налогоплательщики, но и иные субъекты, потенциально несущие предусмотренные налоговым законодательством обязанности и наделенные соответствующими правами.

В частности, участников налоговых правоотношений можно разделить на три основные группы:

- органы государственной исполнительной власти, осуществляющие администрирование налогов и иные функции в сфере налогообложения, обеспечивающие функционирование налоговой системы;
- налогоплательщики, т.е. лица, несущие налоговое бремя;
- иные лица, взаимодействующие с вышеперечисленными субъектами по вопросам, отнесенным к налоговой сфере (налоговые агенты, законные и уполномоченные представители налогоплательщика, кредитные учреждения и т.д.).

Реализация прав и обязанностей, предусмотренных нормативными актами в сфере налогообложения, обуславливает возникновение между соответствующими субъектами особых общественных отношений. При этом, как отмечает Д.В. Тютин, следует учитывать, что непосредственно отношения

по уплате налогов возникают не между налогоплательщиком и налоговым органом, а между налогоплательщиком и государством, так как налоговый орган не является получателем налогового платежа [142].

В нормативных и правоприменительных актах, научной литературе часто используется термин «налоговые правоотношения», но в Налоговом кодексе РФ и других законодательных актах определение этому термину не дано.

Иногда термин «налоговые отношения» отождествляется с термином «отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах», понятие которого дано в ст. 2 Налогового кодекса РФ. Такой подход к уравниванию объема указанных терминов высказал, в частности, С.В. Янкевич [148]. Но с таким мнением сложно согласиться. Налоговый кодекс РФ, являющийся основным нормативным актом законодательства о налогах и сборах, регулирует не только отношения в налоговой сфере, но и, например, отношения, связанные с уплатой страховых взносов и сборов, которые налогами не являются, на что неоднократно обращал внимание Конституционный Суд РФ [68], [65]. Несмотря на то, что многие отношения, связанные с взиманием налогов, сборов и страховых взносов регулируются одними и теми же нормами, в ст. 8 Налогового кодекса РФ понятия указанных платежей разграничены. В качестве другого примера можно привести предусмотренную п. 2.3 ст. 23 Налогового кодекса РФ обязанность налогоплательщиков представлять в налоговые органы отчеты об операциях, подлежащих прослеживаемости. По признанию ФНС РФ, нарушение налогоплательщиком этой обязанности не является нарушением налогового законодательства [90]. Таким образом, законодательство о налогах и сборах регулирует не только налоговые отношения, но и иные отношения, в том числе возникающие между налогоплательщиком и налоговым органом. С другой стороны, регулятивное воздействие на налоговые отношения могут оказывать положения нормативных актов другой отраслевой принадлежности, например, положения земельного законодательства, касающиеся

установления кадастровой стоимости земельных участков, которая в силу налогового законодательства учитывается при определении размера земельного налога. На данное обстоятельство обратил внимание Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 02.07.2013 № 17-П [115].

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд РФ, налоговые правоотношения основаны на властном подчинении и характеризуются субординацией сторон [66], [119]. Превалирование властного элемента в налоговых правоотношениях обусловлено необходимостью обеспечения принудительной силой государства для защиты его фискальных интересов. Установление, введение, взимание налогов невозможно без участия субъекта, обладающего соответствующими властными полномочиями. В то же время, как следует из п. 1 ст. 2 Налогового кодекса РФ, законодательство о налогах и сборах регулирует не только властные, но и иные отношения, в частности, отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий и бездействий их должностных лиц.

В.В. Казаков, М.Ю. Орлов, А.А. Тедеев и В.А. Парыгина отмечают, что к налоговым отношениям относятся отношения, перечисленные в ст. 2 Налогового кодекса РФ [24], [72], [139]. Такое утверждение является правильным, но, к сожалению, не очерчивающим границы понятия «налоговое отношение». Следует отметить, что в ст. 2 Налогового кодекса РФ отражены не все отношения, регулируемые налоговым законодательством, а в сжатом обобщенном виде только основные отношения. Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним законы и подзаконные акты регулируют значительно более широкий спектр отношений, к которым, например, относятся правоотношения, возникающие при реализации налогоплательщиком права на получение разъяснений от налогового органа или Министерства финансов РФ по вопросам исчисления налогов (пп. 1 и пп. 2 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ), правоотношения, возникающие при возврате налогоплательщиком или налоговым агентом переплаты по налогу (ст. 78 Налогового кодекса РФ), правоотношения, возникающие при



проведении международных взаимосогласительных процедур по вопросам налогообложения (гл. 20.3 Налогового кодекса РФ) и т.д.

Как правильно акцентирует внимание С.А. Ядрихинский, налоговые правоотношения многогранны, в рамках налоговых правоотношений налогоплательщик может выступать не только в качестве «подчиняющейся» стороны, но и как кредитор по отношению к налоговому органу, тем самым ограничивая фискальную власть [146]. Он разделил существующие подходы к раскрытию понятия «налоговые правоотношения» на две группы:

- определение через перечисление видов налоговых отношений,
- определение посредством выявления существенных признаков понятия.

По мнению С.А. Ядрихинского, первый подход к дефинированию понятия, несмотря на то, что он является более удобным для восприятия, не раскрывает существенных признаков понятия, является громоздким в связи с многообразием и вариативностью налоговых отношений. Все виды налоговых отношений С.А. Ядрихинский предлагает объединить в родовом понятии - «налоговая сфера» и формулирует следующее определение: «Налоговое правоотношение - это возникающая на основе норм налогового права индивидуализированная правовая связь между субъектами налогового права в налоговой сфере, складывающаяся в процессе реализации их субъективных прав, законных интересов и исполнения обязанностей» [146].

Данное С.А. Ядрихинским определение налоговым правоотношениям следует признать удачным, но требующим дополнительных уточнений. Для его понимания необходимо иметь четкое представление об используемых в определении терминах «правовая связь», «субъект налогового права» и «налоговая сфера».

Только при уяснении смысла указанных терминов можно судить о возможности отнесения к налоговым правоотношениям, например, правоотношений между юридическим плательщиком НДС (продавцом) и фактическим плательщиком НДС (покупателем) по выставлению в

соответствии с п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ такого публично-правового документа, как счет-фактура, правоотношений, возникающих при уплате налога третьим лицом в счет погашения задолженности налогоплательщика, правоотношений между налоговым органом и экспертом, привлекаемым в соответствии с п. 1 ст. 95 Налогового кодекса РФ для производства экспертизы, и т.д.

Отсутствие понимания содержания налоговых правоотношений может привести к разнонаправленной правоприменительной практике, к ущемлению имущественных прав одной из сторон конкретного правоотношения, либо неверному выбору способа защиты нарушенных прав. К сожалению, следует признать, что в настоящее время и в судебском сообществе нет четкого единого понимания объема рассматриваемого понятия.

Так, например, арбитражные суды в некоторых случаях отказывают истцам в удовлетворении исковых требований об обязанности продавцов предоставить счета-фактуры в соответствии с требованиями ст. 168 и ст. 169 Налогового кодекса РФ, аргументируя свой отказ тем, что указанные правоотношения относятся не к гражданским, а к налоговым, что препятствует использованию предусмотренных ст. 12 Гражданского кодекса РФ способов защиты [106], [111], [132]. При этом в решении Арбитражного суда г. Москвы от 03.03.2020 по делу № А40-37267/19-112-337 прямо указывается на отсутствие в налоговом законодательстве правового механизма, позволяющего покупателю потребовать у продавца счет-фактуру, который необходим этому покупателю для получения налогового вычета по НДС [132]. В другом деле Арбитражный суд Амурской области в решении от 17.11.2014 по делу № А04-6039/2014 указал на то, что обязанность продавца выставить счет-фактуру и право покупателя его получить не только не относятся к гражданским правоотношениям, но и не образуют налоговые правоотношения, так как последние носят властный характер, а отношения продавца и покупателя не являются властными [130]. Но если продолжить такую логическую цепочку рассуждений, то можно прийти к выводу об

отсутствии правовой связи между покупателем и продавцом в части отношений по выставлению счета-фактуры, так как предусмотренная Налоговым кодексом РФ обязанность по выставлению счета-фактуры в таком случае будет носить рекомендательный характер, т.е. не будет являться в правовом смысле юридической обязанностью. Отсутствие юридической обязанности не порождает право требовать ее исполнения и, соответственно, не влечет возникновение правовой связи между субъектами права, являющегося обязательным составным элементом любого правоотношения.

В подтверждение данного утверждения можно привести позицию известного ученого С.С. Алексеева, обратившего внимание на то, что суть правоотношений состоит в единстве права и обязанности, и это единство обуславливает связь между лицами, которые являются их носителями. Причем, как указывает С.С. Алексеев, эта правовая связь должна обеспечиваться государством: «Как только те или иные лица становятся носителями субъективных юридических прав и обязанностей, так сразу же они попадают в специфическое положение (состояние) по отношению к государству. Государство поддерживает, гарантирует действия носителя субъективного права (управомоченного), обеспечивает исполнение обязанностей. Таким образом, правоотношение, будучи связью между теми или иными лицами, представляет собой также связь, правда, в иной плоскости и с иными характеристиками, данных лиц с государством» [1, с. 83].

Отсутствие заинтересованности государственных органов в установлении действенного механизма защиты прав покупателя, связанного с получением счета-фактуры, понятно и обусловлено тем, что рассматриваемый документ позволяет уменьшать налогоплательщику сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, либо в случае превышения суммы вычетов над исчисленной суммой НДС претендовать на возврат из бюджета денежных средств в установленном ст. 176 и ст. 176.1 Налогового кодекса РФ порядке. При этом как-бы забывается, что обеспечение гарантий реализации прав и исполнения

обязанностей, закрепленных законодательством, является одной из главных функций правового государства.

В судебной практике встречается и прямо противоположный подход, допускающий возможность использования гражданско-правовых способов защиты нарушенных прав и удовлетворения исковых требований об обязанности продавца выставить счет-фактуру [94], [125]. В этих редких случаях судьи, обращаясь к положениям ч. 2 ст. 45 и ч. 1 ст. 46 Конституции РФ, удовлетворяют исковые требования об обязанности продавца выставить счет-фактуру, полагая соответствующим такие требования положениям п. 1 ст. 4 Гражданского кодекса РФ и ч. 1 ст. 4 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

В настоящее время преобладает судебная практика, которая предполагает возможность предоставления судебной защиты прав покупателя посредством обязанности продавца исполнить предусмотренную Налоговым кодексом РФ публичную обязанность по выставлению покупателю счет-фактуры в случае, если такая обязанность продублирована в гражданско-правовом договоре [62], [97].

Налоговые правоотношения могут возникнуть только между субъектами налогового права, под которыми обычно понимают лиц, перечисленных в статье 9 Налогового кодекса РФ (налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые органы, таможенные органы). Как отмечает Д.В. Тютин, несмотря на формальную закрытость этого перечня существуют и иные субъекты, которые в соответствии с налоговым законодательством наделены правами и обязанностями (банки, нотариусы, эксперты, контрагенты налогоплательщика, судебные приставы и т.д.). Следовательно, по утверждению Д.В. Тютина, к субъектам налогового права следует относить «... субъектов, которые потенциально могут обладать определенными правами и нести обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах» [142]. Определение термину «субъекты налогового права», данное Д.В. Тютиным, следует признать правильным. При этом следует учитывать,

что в Налоговый кодекс РФ и другие нормативные акты в налоговой сфере могут быть вкраплены положения, регулирующие гражданско-правовые отношения. Таким примером является предусмотренная п. 1 ст. 95 и п. 2 ст. 130 Налогового кодекса РФ обязанность налоговых органов при привлечении эксперта вступать с ним в договорные отношения и за оказанные экспертом услуги выплачивать вознаграждение.

Следующим термином, используемым при определении налоговых правоотношений, является «налоговая сфера». Налоговая сфера - правовое пространство, нормативно определяющее налоговую политику государства, включающее правовые инструменты по защите его фискальных интересов, а также правовые механизмы, обеспечивающие соблюдение баланса частных и публичных интересов в правоотношениях между субъектами налогового права.

Границы налоговой сферы в ряде случаев установить достаточно сложно, в связи с использованием в целях регулирования правоотношений между субъектами налогового права юридических средств межотраслевого характера.

На существующие проблемы отграничения налоговых правоотношений обращает внимание М.В. Карасева, предлагая выделить группу околоналоговых правоотношений [25]. К околоналоговым правоотношениям М.В. Карасева предлагает относить гражданско-правовые отношения, поводом для возникновения которых послужила налогово-правовая ситуация, например, правоотношения, возникающие при возмещении физическим лицом вреда в размере неуплаченного по его вине налога в случае, если взыскать недоимку с организации-налогоплательщика не представляется возможным. Необходимость выделения, по мнению М.В. Карасевой., рассматриваемой группы отношений обуславливается тем, что создаваемые судебными органами конструкции охранительных правоотношений не вписываются в существующие гражданско-правовые и налогово-правовые конструкции, т.е., являются уникальными.

Также отсутствует единое мнение по вопросу о возможности отнесения к налоговым правоотношениям правоотношений, регулирование которых осуществляется нормами налогового законодательства, но в которых отсутствует властный характер, например, правоотношений, касающихся возврата налогоплательщиком переплаты по налогу. Е.Л. Васянина, Н.А. Шевелева полагают, что переплата по налогу свидетельствует о существовании гражданско-правовых отношений [7]. Переплата по налогу – это, по их мнению, неосновательное обогащение публичного субъекта, что не образует налоговых правоотношений. Менее категоричное мнение высказывает Д.В. Тютин, указывая на частноправовой характер этих отношений, специальным образом урегулированных Налоговым кодексом РФ [142]. В противовес этим мнениям С.А. Ядрихинский, как отмечалось выше, рассматривает указанные правоотношения в качестве налоговых [146].

Подводя итог вышесказанному, можно констатировать, что несмотря на широкое использование термина «налоговые правоотношения», в том числе правоприменителями, единство мнений по поводу объема понятия этого термина в настоящее время отсутствует. Такая неопределенность в ряде случаев негативно сказывается на уровне защищенности слабой стороны в налоговых правоотношениях, а именно налогоплательщиках. Данное обстоятельство свидетельствует о целесообразности нормативного закрепления понятия термина «налоговые правоотношения» в целях исключения произвольного понимания его содержания при разрешении правовых споров в угоду какой-либо из привилегированных сторон этих правоотношений. При этом сужение объема понятия налоговых правоотношений до совокупности правоотношений, в которых государственный орган выступает активной стороной, использующей властные полномочия, неоправданно, так как множество сопутствующих правоотношений, учитывая их специфический характер, отличающийся от

гражданско-правовых отношений, потребуется также каким-либо образом квалифицировать.

В связи с вышеизложенным полагаем, что основным определяющим признаком налогового правоотношения, обусловленного предпринимательской деятельностью одного или нескольких участников этого правоотношения, является индивидуализированная правовая связь в налоговой сфере между субъектом предпринимательской деятельности и иным субъектом налогового права. При этом не имеет значения, кто из участников налогового правоотношения играет активную роль, исполняет обязанности или реализует права.

## **1.2 Организации и предприниматели как субъекты налоговых правоотношений**

Осуществление предпринимательской деятельности влечет определенные налогово-правовые последствия. Все лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, являются субъектами налогового права и, вступая в налоговые правоотношения, становятся субъектами этих правоотношений.

Субъект предпринимательской деятельности в зависимости от содержания конкретного правоотношения, участником которого он является, может выступать в налоговой сфере в качестве:

- налогоплательщика;
- налогового агента;
- лица, обеспечивающего возможность перечисления налогов в бюджетную систему Российской Федерации;
- лица, непосредственно не задействованного в расчетах по налоговым платежам, но в силу нормативных предписаний и (или) по инициативе государственных органов участвующего в предусмотренных налоговым законодательством контрольных мероприятиях, либо представляющего

интересы участников налоговых правоотношений в налоговых и иных государственных органах или иным образом выступающего на стороне налогоплательщика или налогового агента.

С.Г. Пепеляев разделяет участников налоговых правоотношений в зависимости от их функциональной роли и правового статуса на основных участников и факультативных участников [75, с. 202]. Применительно к субъектам предпринимательской деятельности налогоплательщики и налоговые агенты по классификации С.Г. Пепеляева являются основными участниками налоговых правоотношений, а банки, представители налогоплательщика и налогового агента, налоговые консультанты, процессуальные лица – факультативными участниками налоговых правоотношений.

Каждый субъект предпринимательской деятельности, как субъект налогового права, является налогоплательщиком. Причем статус налогоплательщика приобретает субъектом предпринимательской деятельности до наступления обстоятельств, влекущих обязанность по уплате налогов в бюджет. Так, например, коммерческая организация с момента своей государственной регистрации еще до начала ведения хозяйственной деятельности приобретает права и обязанности налогоплательщика, в частности, она обязана в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ встать на учет в налоговом органе, руководствуясь пп. 1 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ вправе направить запрос в налоговый орган по месту своего учета о предоставлении информации о порядке исчисления и уплаты налогов и т.д. С известной долей условности к исключениям из этого правила можно отнести лишь ситуации, когда статус налогоплательщика приобретает иностранным лицом, не зарегистрированным в российском налоговом органе, при получении подлежащих налогообложению доходов от источников в Российской Федерации. В этих случаях иностранное лицо выступает в качестве налогоплательщика не на постоянной основе, а лишь в определенный момент или ограниченный период времени в конкретном



налоговом правоотношении, связанном с исполнением налоговых обязательств в основном посредством активных действий со стороны налогового резидента Российской Федерации, выступающего в роли налогового агента, удерживающего налоги с выплачиваемых иностранному лицу доходов с последующим перечислением их в бюджет.

При косвенном налогообложении также разделяют юридического налогоплательщика и фактического налогоплательщика. На это обращают внимание, в частности, Т.Г. Давлетшин [13], А.В. Никифоров, И.А. Никифорова, С.А. Андреев [38]. Такое деление налогоплательщиков признается и судебными органами, в том числе Конституционным Судом РФ [114]. Фактическим плательщиком косвенного налога является потребитель (покупатель) товара, работы или услуги, который непосредственно несет налоговое бремя. Юридическим налогоплательщиком является лицо, которое получает от потребителя налог и уплачивает его в бюджет. Так, например, коммерческая организация, применяющая общую систему налогообложения, обязана исчислить со стоимости реализуемого товара налог на добавленную стоимость (далее – НДС) к уплате в бюджет, отразить сумму НДС в налоговой декларации, а также выставить в соответствии с п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ счет-фактуру покупателю этого товара с выделенной суммой НДС, а покупатель обязан уплатить продавцу НДС, учитываемый в цене товара.

Обеспечить отдельными категориями налогоплательщиков (физические лица, иностранные лица и т.д.) самостоятельное исполнение обязанностей по исчислению и перечислению налогов в бюджет достаточно проблематично. Учитывая данное обстоятельство, законодатель предусмотрел в налоговом праве институт налогового агента.

Как следует из п. 1 ст. 24 Налогового кодекса РФ, налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Условия возникновения обязанностей налогового агента по исчислению,

удержанию и перечислению в бюджет налога на добавленную стоимость закреплены в ст. 161 Налогового кодекса РФ, налога на доходы физических лиц – в ст. 226 и в ст. 226.1 Налогового кодекса РФ, налога на доходы организаций – в ст. 309 и в ст. 310 Налогового кодекса РФ.

Наиболее распространенной причиной приобретения субъектами предпринимательской деятельности статуса налогового агента является использование наемного труда работников, с выплат которым работодателями, как налоговыми агентами, удерживается и перечисляется в бюджет налог на доходы физических лиц.

К лицам, обеспечивающим налогоплательщикам и налоговым агентам возможность перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации, относятся банки. При этом на текущий момент указанная деятельность кредитных организаций по исполнению поручений на перечисление денежных средств в бюджет предпринимательской не является, так как в силу п. 2 ст. 60 Налогового кодекса РФ плата за обслуживание по операциям, связанным с перечислением налога, не подлежит взиманию. В то же время, кредитные организации играют важную роль в налоговых правоотношениях, так как в силу п. 3 ст. 45 Налогового кодекса РФ обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной с момента предъявления в банк платежного поручения денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации при наличии необходимого денежного остатка на счете. Таким образом, после получения от налогоплательщика поручения на уплату налога обязанным перед бюджетом считается банк, который за несвоевременное исполнение поручения налогоплательщика несет предусмотренную ст. 133 Налогового кодекса РФ ответственность. Необходимо обратить внимание, что Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 12.10.1998 № 24-П разграничил «налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей» и «отношения по зачислению средств,

поступивших в уплату налогов на бюджетные счета», отнеся их к бюджетным [116].

Субъекты предпринимательской деятельности в ряде случаев выступают в качестве лиц, прямо или косвенно способствующих проведению налоговыми органами контрольных мероприятий. К таким лицам, например, относятся контрагенты налогоплательщика и налогового агента, реестродержатели, аудиторские организации и другие лица, обязанные при наступлении обстоятельств, определенных Налоговым кодексом РФ, представлять налоговому органу необходимые для осуществления налогового контроля информацию и документы. Ненадлежащее исполнение обязанности влечет налоговую ответственность. Например, контрагент налогоплательщика, не представивший в нарушение п. 4 ст. 93.1 Налогового кодекса РФ по требованию налогового органа информацию по конкретной сделке, подлежит привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения по ст. 129.1 Налогового кодекса РФ. Также субъекты предпринимательской деятельности могут вступать в правоотношения с налоговыми органами на стороне налогоплательщика, например, принимая перед налоговыми органами обязательства исполнить обязанность налогоплательщика по уплате налогов в соответствии с положениями ст. 74 Налогового кодекса РФ в случае неисполнения им этой обязанности в установленный срок.

В настоящее время остается дискуссионным вопрос о том, можно ли отнести к субъектам налогового права и, соответственно, участникам налоговых правоотношений лиц, привлекаемых налоговыми органами для осуществления налогового контроля, а также лиц, выступающих на стороне налогоплательщика или налогового агента во взаимоотношениях с налоговыми органами. Подход к решению данного вопроса во многом зависит от того, что понимает тот или иной исследователь под налоговыми правоотношениями. В частности, Е.А. Заинчуковская [19] и ряд исследователей отмечают, что налоговые правоотношения существуют только

тогда, когда в них присутствует субъект, проявляющий властную компетенцию. Как отмечалось ранее, Д.В. Тютин к субъектам налоговых правоотношений относит лиц, которые законодательством о налогах и сборах наделены правами и обязанностями (банки, нотариусы, эксперты, контрагенты налогоплательщика, судебные приставы и т.д.) [142]. А.П. Рыжаков предлагает разделять лиц, привлекаемых налоговым органом на основании закона для участия в осуществлении налогового контроля, которых следует относить к субъектам налогового права, и лиц, не являющихся субъектами налогового права, привлекаемых налогоплательщиком для выполнения каких-либо вспомогательных функций в целях исполнения возложенных на налогоплательщика налоговым законодательством обязанностей [135].

Отдельно следует выделить законных и уполномоченных представителей налогоплательщиков, статус которых определен в главе 4 Налогового кодекса РФ. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в п. 3 своего Постановления от 30.07.2013 № 57, анализируя положения главы 4 Налогового кодекса РФ, отметил, что «субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя» [58]. В то же время такой статус представителей налогоплательщиков и налоговых агентов, по мнению С.Г. Пепеляева [75, с. 228], А.А. Копиной [31], Д.В. Тютина [142], не мешает относить их к участникам налоговых правоотношений.

В Австралии, Японии, Германии, Великобритании, США, Португалии, Южной Корее и ряде других зарубежных стран выделяют лиц с особым статусом, называемых налоговыми бухгалтерами или налоговыми консультантами [150]. Указанные налоговые советники получают право оказания соответствующих услуг, как правило, только после сдачи квалификационного экзамена, регистрации, сертификации или лицензирования. Правовой статус налоговых консультантов закреплен в ряде стран отдельным законом, например, в Германии Законом «О налоговом

консультировании» [8], в Японии Законом о сертифицированном государственном налоговом бухгалтере (Закон зейрши) и т.д. Причем в Германии статус налогового консультанта является достаточно значимым, так как налоговый консультант фактически выступает в роли посредника между налоговым органом и другими участниками налоговых правоотношений, обладая при этом возможностью неформального общения с представителями налогового управления земель, направления запросов в отношении группы представляемых им налогоплательщиков [8]. В России закон о налоговом консультировании не принят, внесенный в 2014 г. в Государственную Думу законопроект в 2018 г. был отозван [73].

Существенное влияние на специфику налоговых отношений оказывает взаимозависимость субъектов предпринимательской деятельности. Так, например, если одна организация прямо или косвенно участвует в уставном капитале других организаций и доля такого участия составляет не менее 90 процентов, указанные организации в соответствии с гл. 3.1 Налогового кодекса РФ и при соблюдении предусмотренных ст. 25.2 Налогового кодекса РФ условий вправе создать консолидированную группу налогоплательщиков в целях исчисления и уплаты налога на прибыль с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности.

Под особым налоговым контролем находятся субъекты предпринимательской деятельности, контролируемые иностранные компании. В соответствии с пп. 3 п. 3.1 ст. 23 и пп. 2 п. 1 ст. 25.14 Налогового кодекса РФ сведения о контролируемых иностранных компаниях должны сообщаться такими предпринимателями в налоговый орган по месту своего учета. Прибыль контролируемой иностранной компании в силу ст. 25.15, ст. 227.2, ст. 309.1 Налогового кодекса РФ подлежит учету при налогообложении российского налогоплательщика.

Важное значение в налоговом законодательстве придается институту налогового резидентства. При этом необходимо различать понятия налогоплательщик и налоговый резидент. Налогоплательщиком является не

только налоговый резидент, но и при выполнении определенных налоговым законодательством условий лицо, не являющееся налоговым резидентом. В последнем случае обязанность по исчислению и перечислению налогов возлагается на российскую организацию – налогового агента, выплачивающего доход иностранной компании от источников в Российской Федерации, т.е. иностранная организация получает доход за вычетом удержанных налоговым агентом налогов.

Для физических лиц законодатель в ст. 207 Налогового кодекса РФ в качестве критерия налогового резидентства определил продолжительность пребывания на территории Российской Федерации. Критерии отнесения организаций к налоговым резидентам закреплены в ст. 246.2 Налогового кодекса РФ. К налоговым резидентам относятся российские организации, иностранные организации в соответствии с международными соглашениями по вопросам налогообложения, иностранные организации, местом управления которыми является Российская Федерация. Кроме этого, в силу п. 8 ст. 246.2 Налогового кодекса РФ иностранная организация вправе самостоятельно признать себя налоговым резидентом РФ, известив о принятом решении налоговый орган.

Налоговым законодательством среди субъектов налогового права выделены крупнейшие налогоплательщики, критерии отнесения к которым утверждены Федеральной налоговой службой РФ [46]. Несмотря на то, что указанные налогоплательщики находятся на особом административном контроле, они обладают некоторыми привилегиями по сравнению с другими налогоплательщиками. Например, только с крупнейшими налогоплательщиками налоговые органы в силу п. 1 ст. 105.19 Налогового кодекса РФ вправе заключать соглашения о ценообразовании в целях налогообложения, которые призваны заблаговременно согласовать подход к налогообложению конкретных сделок и, соответственно, существенно снизить риск возникновения налоговых споров.

## **Глава 2 Осуществление прав и обязанностей субъектами предпринимательской деятельности в налоговых правоотношениях**

### **2.1 Понятие и содержание прав и обязанностей субъектов предпринимательской деятельности в налоговых правоотношениях**

Юридическое содержание налогового правоотношения составляют права и обязанности его участников. Особенностью налоговых правоотношений является прямое или опосредованное участие в них государственного органа, наделенного публично-властными полномочиями в налоговой сфере. Правовая природа публично-властных полномочий определяет специфику возникающих прав и обязанностей властного субъекта в налоговых правоотношениях, обусловленную тем, что государственный орган, как участник правоотношения, обязан реализовывать свои права и обязанности в рамках определенной компетенции не в своих интересах, а в интересах государства в целях выполнения возложенных на данный орган задач, а в ряде случаев и в интересах другого участника правоотношения. Например, предприниматель при реализации товаров (работ, услуг), перечисленных в п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, обязан применить ставку НДС 0 процентов и представить в налоговый орган вместе с налоговой декларацией документы, поименованные в ст. 165 Налогового кодекса РФ. Причем, как отмечает Конституционный Суд РФ: «Налоговая ставка, в том числе нулевая ставка по налогу на добавленную стоимость, является обязательным элементом налогообложения (пункт 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации), и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения» [67]. В результате применения ставки НДС 0 процентов и заявления вычетов по НДС, предусмотренных ст. 171 Налогового кодекса РФ, по итогам налогового периода предпринимателем может быть исчислена общая сумма НДС к возмещению из бюджета, а не к уплате в

бюджет. В этом случае, налоговый орган, реализуя свое право на проведение контрольных мероприятий и совершая действия, направленные на перечисление денежных средств из бюджета на банковский счет предпринимателя, будет действовать не в своих субъективных интересах, а фактически как в интересах такого предпринимателя, претендующего на возмещение НДС, так и в интересах государства, не допуская завышения налогоплательщиком выплат денежных средств из федерального бюджета.

Участие в налоговых правоотношениях субъекта, обладающего властными полномочиями, предопределяет необходимость уделения особого внимания правам и обязанностям слабой стороны рассматриваемых правоотношений, а именно налогоплательщика. При этом несравнимо больший спектр обязанностей возлагается именно на субъектов предпринимательской деятельности. В частности, в отличие от физических лиц, не занимающихся предпринимательской деятельностью, предприниматели обязаны вести учет доходов и расходов, объектов налогообложения, обеспечивать не менее 5 лет сохранность данных бухгалтерского и налогового учета, первичных документов, самостоятельно исчислять налоги в зависимости от применяемой системы налогообложения, в установленных законом случаях исполнять обязанности налогового агента и т.д. Основной круг прав и обязанностей субъектов предпринимательской деятельности в наиболее общих чертах очерчен в статьях 21, 23, 24 Налогового кодекса РФ.

Обязанности субъектов предпринимательской деятельности можно объединить в следующие укрупненные группы:

- обязанности по постановке на налоговый учет;
- обязанности по ведению налогового учета, исчислению налогов, составлению деклараций, расчетов и иных документов, в котором отражаются сведения о налоговой базе, исчисленной сумме налога и иная информация, предусмотренная налоговым законодательством;



– обязанности по обеспечению сохранности документов и информации, связанной с определением налоговых обязательств;

– обязанности по обеспечению возможности осуществления компетентным государственным органом налогового контроля, а именно обязанности по представлению в налоговый орган налоговых деклараций, расчетов, документов, информации и пояснений в установленные налоговым законодательством сроки, обеспечению доступа должностных лиц налогового органа на территорию или в помещения, принадлежащие субъекту предпринимательской деятельности, и т.д.;

– обязанности по удержанию в установленных законом случаях налогов с осуществляемых налогоплательщиком выплат;

– обязанности по уплате налогов в бюджет.

Как правильно отмечает Д.В. Тютин, уплата налога является основной обязанностью налогоплательщика, все остальные обязанности сопряжены с основной обязанностью [142]. Это обусловлено главной задачей налоговой политики – формирование доходной части бюджета за счет налоговых поступлений. Обязанности налогоплательщика по ведению налогового учета, исчислению налога, представлению в налоговый орган налоговой декларации и подтверждающих правильность исчисления налога документов объединены одной целью - установить достоверный размер налога, подлежащий уплате налогоплательщиком в бюджет.

В то же время представляется, что данный подход является правильным при оценке одновременно всей совокупности налоговых правоотношений, в которых участниками выступают налогоплательщики и взаимодействующие с ними лица, либо в отношении простых ситуаций. В частности, следует учитывать, что явная связь между обязанностью по уплате налогов и прочими обязанностями предпринимателя в конкретных налоговых правоотношениях в ряде случаев отсутствует. Например, у комиссионера (агента), реализующего товары от своего имени в интересах комитента (принципала), применяющего общую систему налогообложения, существует обязанность по выставлению

покупателю счетов-фактур с предъявлением суммы НДС к уплате, а также обязанность по представлению в налоговый орган по месту своего учета налоговой декларации по НДС с отраженными в ней в соответствии с п. 5.1 ст. 174 Налогового кодекса РФ сведениями из этих счетов-фактур, но при этом комиссионер (агент) не является лицом, у которого возникает обязанность по уплате в бюджет НДС, выделенного в выставляемых им счетах-фактурах. Такая обязанность возникает непосредственно у комитента (принципала), в интересах которого действует комиссионер (агент) при совершении гражданско-правовых сделок. В данном случае, комиссионер (агент) фактически лишь участвует в формировании информационного ресурса налогового органа, позволяющего контролировать полноту уплаты комитентом (принципалом) в бюджет налоговых платежей.

В качестве другого примера можно привести порядок налогообложения акцизами операций по получению российскими организациями, обладающими предусмотренным ст. 179.5 Налогового кодекса РФ свидетельством, средних дистиллятов. Указанные организации, имея статус налогоплательщика акцизов и используя средние дистилляты для бункеровки принадлежащих им водных судов, в силу п. 22 ст. 200 Налогового кодекса РФ вправе заявить вычеты с применением коэффициента 2 к акцизу, исчисленному при получении этих средних дистиллятов. Таким образом, у указанных налогоплательщиков при наличии обязанностей по ведению налогового учета, исчислению акциза при получении средних дистиллятов, представлению в налоговый орган налоговых деклараций и документов, перечисленных в п. 22 ст. 201 Налогового кодекса РФ, фактически обязанность по уплате акциза в бюджет не возникает. Подразумевается, что судовладельцы возмещают акциз, который был учтен нефтеперерабатывающими заводами при формировании стоимости произведенных ими средних дистиллятов, при этом не имеет значение то обстоятельство, что у судовладельцев, как правило, отсутствуют прямые договорные отношения с указанными нефтеперерабатывающими заводами. Более того, право судовладельцев на

возмещение акциза до 2020 г. формально не ставилось в зависимость от того, был ли фактически исчислен нефтеперерабатывающими заводами акциз в бюджет.

Субъекты предпринимательской деятельности обременены не только обязанностями, но и наделены законодателем правами, позволяющими отстаивать свои интересы в налоговой сфере. Перечень прав налогоплательщиков является достаточно большим. А.А. Копина предлагает их разделить на три категории:

- права в сфере информации (право на получение разъяснений от налоговых органов и Минфина РФ по вопросам исчисления и уплаты налогов и иных вопросов, относящихся к налоговой сфере, право на соблюдение налоговой тайны);

- права в области исполнения налоговой обязанности (право использовать налоговые льготы, право получать отсрочку, рассрочку по уплате налога, инвестиционный налоговый кредит, право на проведение сверки по налогам, право на своевременный возврат или зачет излишне уплаченной или излишне взысканной суммы налога);

- права в области представительства (право представлять налоговым органам пояснения, право присутствовать при проведении выездной проверки, право получения копий актов и решений налогового органа, право на участие в рассмотрении материалов проверки) [33].

Предлагаются и иные более или менее подробные классификации прав налогоплательщиков. В частности, как отмечает Д.В. Тютин, исследователями в ряде случаев выделяются отдельные группы прав налогоплательщиков, такие как права в сфере привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, права в сфере юридической защиты, права на сохранение налоговой тайны и т.д. [142].

## **2.2 Проблемы реализации прав и обязанностей субъектами предпринимательской деятельности в сфере налоговых правоотношений**

Анализу налоговых рисков, с которыми сталкиваются хозяйствующие субъекты при осуществлении предпринимательской деятельности, посвящены работы Д.М. Щекина [145], О.И. Хайруллиной и О.Ю. Снигиревой [143], Ф.С. Халимова [144], О.В. Коневой [29] и многих других исследователей.

Во многом степень налоговых рисков, т.е. рисков наступления для субъекта налогового правоотношения неблагоприятных последствий в будущем в виде материальных, репутационных и иных потерь, зависит от качества налогового законодательства. К сожалению, действующее налоговое законодательство не является совершенным, о чем свидетельствует множество проблем, с которыми сталкиваются представители бизнес-сообщества в налоговой сфере.

При систематизации существующих проблем, возникающих при реализации субъективных прав и юридических обязанностей организациями и предпринимателями в налоговой сфере, целесообразно учитывать наличие их взаимной связи, обусловленной общей целью - исполнением конституционной обязанности по уплате налогов в полном размере. Так, например, право налогоплательщика на получение информации о порядке исчисления налога обусловлено необходимостью исполнением налогоплательщиком обязанности по исчислению и уплате налога в бюджет в установленном законом размере, реализация налогоплательщиком права на защиту при выставлении налоговым органом требования об уплате налога в завышенных размерах, как правило, сопровождается реализацией налогоплательщиком права на проведение с налоговым органом совместной сверки по налоговым обязательствам, которая позволяет в ряде случаев выявить допущенные налоговым органом ошибки в карточке расчетов с бюджетом.

В связи с этим проблемы, с которыми сталкиваются предприниматели, можно разделить на следующие группы:

- проблемы, связанные с исчислением налогов;
- проблемы, связанные с организацией бухгалтерского и налогового учета;
- проблемы, связанные с взаимодействием субъектов предпринимательской деятельности с налоговыми органами и иными субъектами налогового права;
- проблемы, связанные с привлечением предпринимателей к ответственности;
- проблемы, обусловленные процедурой рассмотрения споров между субъектами налогового права.

Остановимся на каждой группе проблем отдельно.

Первая группа проблем – проблемы, связанные с исчислением налогов.

Существующая в России налоговая система является многогранной, изобилующей особенностями налогообложения в зависимости от статуса субъектов предпринимательства, видов предпринимательской деятельности, осуществляемых сделок, хозяйственных операций, места ведения деятельности и других особенностей.

Одновременно, налоги являются неотъемлемой частью расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Поэтому для предпринимателя в целях принятия оптимальных решений при ведении бизнеса крайне важно заблаговременно знать о налоговых обязательствах, которые возникнут при осуществлении того или иного вида деятельности, совершения тех или иных сделок, так как главная цель предпринимательской деятельности является не уплата налога в максимально возможных размерах, а получение прибыли, которая достигается, в том числе, и посредством минимизации расходов независимо от их вида. Уплата налогов в силу ст. 57 Конституции РФ [30] является публично-правовой обязанностью, поэтому предприниматель не имеет возможности произвольно исключить несение данных расходов, что в свою очередь, не должно умалять право предпринимателя на выбор оптимального варианта не запрещенных законом

действий с целью получения прибыли, даже если выбранный вариант поведения приведет к меньшему размеру совокупных налоговых отчислений в бюджет по сравнению с другими вариантами.

К используемым субъектами предпринимательской деятельности основным источникам информации о правилах исчисления налогов относятся:

- Налоговый кодекс РФ и иные нормативные акты;
- разъяснения компетентных государственных органов;
- судебные и иные правоприменительные акты;
- аналитические обзоры, консультации аудиторов и других специалистов в области налогового права.

Основным первичным источником информации является Налоговый кодекс РФ и иные акты законодательства о налогах и сборах. Как следует из ст. 1 Налогового кодекса РФ, именно данный законодательный акт устанавливает: «основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов ... права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» [36]. В связи с этим законодателю отводится особая роль - установить понятные правила налогообложения для тех, кому они адресованы. На предъявляемые к нормативным актам в налоговой сфере требования неоднократно обращал внимание Конституционный Суд РФ. В частности, Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 28.11.2017 № 34-П отметил: «акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить, ... неопределенность налоговых норм может приводить как к нарушению прав налогоплательщиков, так и к уклонению от исполнения конституционной обязанности по уплате налога» [117]. К сожалению, следует признать, что достичь безупречной ясности правил налогообложения, предусмотреть и регламентировать налоговые последствия

всех нюансов хозяйственной жизни предпринимателей в нормативных актах не представляется возможным.

Законодатель, учитывая сложность и особую специфику правил налогообложения, а также допуская высокую вероятность затруднений, с которыми могут столкнуться налогоплательщики при уяснении налоговых норм, закрепил в п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ право налогоплательщиков на получение информации о порядке исчисления налогов и разъяснений по вопросам применения налогового законодательства у Минфина РФ и налоговых органов, обладающих необходимой компетенцией в налоговой сфере, ответственных за проведение государственной налоговой политики и осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства. Но и данный способ получения информации у Минфина РФ и налоговых органов далеко не всегда позволяет субъекту предпринимательской деятельности уяснить налоговые последствия планируемых действий.

Во-первых, полученные налогоплательщиком разъяснения Минфина РФ и налоговых органов не содержат правовых норм, поэтому получение указанных разъяснений на практике не исключает риска предъявления в будущем налоговыми органами претензий, основанных на прямо противоположном толковании налоговых норм, так как индивидуальные разъяснительные акты Минфина РФ и ФНС РФ не имеют обязательной силы для территориальных налоговых органов, непосредственно проводящих налоговые проверки [83].

Во-вторых, выпускаемые Минфином РФ и ФНС РФ разъяснения могут носить противоречивый характер. В качестве примера можно привести подход Минфина РФ и ФНС РФ к вопросу о возможности начисления налогоплательщиком в 2019 г. так называемой амортизационной премии, предусмотренной вторым абзацем п. 9 ст. 258 Налогового кодекса РФ, в отношении приобретенных в 2012 - 2018 гг. водных судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Минфин РФ в своем письме от 11.02.2019 № 03-03-14/8047 [82] сообщил об

отсутствии правовых оснований учета при исчислении налога на прибыль расходов в виде капитальных вложений в указанные объекты основных средств, а ФНС РФ в письме от 05.04.2019 № СД-4-3/6350 [89] занял противоположную позицию, подтвердив правомерность учета налогоплательщиком указанных расходов в целях налогообложения. Любое из вышеприведенных толкований компетентными государственными органами налоговых норм к рассматриваемой правовой ситуации влечет налоговые риски для предпринимателей, так как сумма амортизационной премии учитывается в дальнейшем при определении нормы амортизационных отчислений. Судебная практика по данному вопросу в настоящее время отсутствует.

В-третьих, отсутствуют гарантии стабильности толкования компетентными государственными органами налоговых норм. В качестве примера можно привести неоднократное изменение Минфином РФ в течение трех лет своей позиции в отношении определения даты признания предусмотренного п. 24 ст. 250 Налогового кодекса РФ внереализационного дохода в виде разницы по акцизам в целях исчисления налога на прибыль. Этот случай более подробно рассмотрен в разделе 2.3 настоящей диссертации.

В-четвертых, в ряде случаев разъяснительные письма Минфина РФ противоречат судебной практике. Например, Минфин РФ на протяжении длительного времени сообщает налогоплательщикам о неправомерности предъявления к вычету НДС, выделенного в приобщаемых подотчетными лицами к авансовому отчету кассовых чеках ККТ по приобретенным за наличный расчет горюче-смазочным материалам и другим материальным ценностям в организациях розничной торговли [85], [80]. Однако такие разъяснения Минфина РФ противоречат сложившейся судебной практике [95], [124].

Следующим источником информации, позволяющим уяснить предпринимателям правила определения налоговых обязательств, являются судебные и иные правоприменительные акты. К недостаткам этого источника



можно отнести длительность формирования правоприменительной практики. К моменту, когда сложится устойчивое толкование нормативных положений, законодатель может изменить соответствующие правила определения налоговых обязательств, создав почву для новых споров. Кроме этого, в разных регионах Российской Федерации может складываться противоречивая судебная практика.

Наиболее популярным источником информации, позволяющим ориентироваться в налоговом правовом поле, являются аналитические обзоры, консультации аудиторов и других специалистов в области налогового права. Отличительными особенностями данного источника информации является более глубокий анализ правового материала, включающий, как правило, различные варианты решения правовых коллизий и оценку уровня риска для каждого варианта. Недостатками этого источника является платность информации, субъективность мнения конкретного эксперта, не имеющего какого-либо юридического значения при разрешении споров.

Отдельное внимание следует обратить на то, что формальное соблюдение предпринимателем буквы налогового закона не исключает вероятность выдвижения против него обвинений в уклонении от уплаты налогов.

Любой налогоплательщик заинтересован в уменьшении налоговых платежей, особенно когда считает их неоправданно высокими. Историческим примером является введенный в 1696 г. в Англии королем Вильгельмом III и просуществовавший с небольшими изменениями полтора столетия налог на окна (предшественник современному налогу на недвижимость), первоначально рассчитываемый исходя из ставки 2 шиллинга за каждый дом и дополнительной ставки 4 шиллинга при наличии у дома не более двадцати окон, а при большем количестве окон – дополнительной ставки 8 шиллингов. Стремление сократить налоговые платежи привело к заколачиванию и замуравыванию окон, иногда целые этажи домов строились без окон не взирая на эстетические последствия и пагубное влияние на здоровье жильцов. С

другой стороны, фискалы стали предъявлять к уплате владельцам домов налог за дыру в стене, за люк в подвал [153]. Вопросы величины налогового бремени особенно болезненны для предпринимателей, которые реагируют, как отмечают некоторые исследователи:

- умышленным уклонением от налогообложения (сокрытием объектов налогообложения);
- минимизацией налогов с использованием «лазеек» в законах;
- бегством от налогов (перемещение бизнеса в страну с более благоприятной налоговой системой) [154].

Наиболее актуальным является вопрос о том, насколько правомерна оптимизация налогообложения, формально соответствующая букве закона. В настоящее время часто используется термин «агрессивное налоговое планирование», под которым подразумевается поведение предпринимателя, формально соответствующее букве закона, но не согласующееся с духом закона. В качестве примера можно сослаться на приводимый зарубежными исследователями случай выплаты британскими компаниями финансового сектора наемным работникам больших бонусов по акциям для избежания налогов на занятость, взимаемых с выплат заработной платы [154].

Одна из наиболее известных в России спорных ситуаций – это применение предусмотренной главой 26.2 Налогового кодекса РФ упрощенной системы налогообложения компаниями, образовавшимися при дроблении бизнеса. Несмотря на то, что специальные нормы, запрещающие искусственное дробление бизнеса, отсутствуют, и налоговое законодательство не содержит норм, прямо ограничивающих возможность применения упрощенной системы налогообложения лицами, имеющими признаки взаимозависимости, арбитражные суды, как правило, поддерживают налоговые органы, обвиняющих такие компании в злоупотреблении правом. Причем, как отмечает В.М. Зарипов, налогоплательщик, применивший упрощенную систему налогообложения, опираясь на буквальное содержание налоговых норм, привлекается к карательной ответственности, а в ряде

случаев и к уголовной ответственности. Продолжая свою мысль, налоговый адвокат справедливо указывает на то, что: «привлечение к карательной ответственности возможно только за нарушение соответствующих норм закона, а они, как мы видим, по-прежнему отсутствуют» [20]. Таким образом, субъект предпринимательской деятельности в целях исключения обвинений в нарушении налогового законодательства должен не только понять «букву» закона, но еще и уловить его «дух».

В связи с этим актуальной является проблема отсутствия законодательного закрепления критериев в целях отделения агрессивного налогового планирования от законной оптимизации налогообложения, предполагающей свободу выбора схемы ведения бизнеса с учетом возникающих вариаций налоговых последствий.

Вторая группа проблем – проблемы, связанные с организацией бухгалтерского и налогового учета. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [44], Налоговым кодексом РФ субъекты предпринимательской деятельности обязаны обеспечить ведение бухгалтерского и налогового учета, составление и сохранность первичных документов и регистров в пределах установленных законодателем сроков, представлять в налоговые органы бухгалтерскую и налоговую отчетность, а также иные документы в соответствии с установленным порядком. Для исполнения этих обязанностей субъект предпринимательской деятельности вынужден:

- привлечь специалистов, обладающих необходимыми компетенциями в области бухгалтерского учета и налогового права, а во многих случаях также и специалистов в области программирования;
- организовать делопроизводство и финансовый документооборот;
- обеспечить работников, осуществляющих налоговый учет оргтехникой, специализированными программными продуктами, справочно-правовыми системами;

- организовать учет и внутренний контроль совершаемых хозяйственных операций, взаимодействие с субъектами, осуществляющими внешний контроль за соблюдением субъектом предпринимательской деятельности действующего законодательства;

- предусмотреть эффективную правовую защиту своих интересов во взаимоотношениях с другими участниками налоговых правоотношений.

Решение вышеперечисленных задач может вызвать определенные трудности. На практике достаточно сложно найти специалиста, одинаково хорошо разбирающегося в законодательстве о бухгалтерском учете, налоговом и валютном законодательстве, имеющего приемлемый опыт работы, способного эффективно защищать интересы организации в налоговых спорах. Решение кадрового вопроса, связанного с привлечением специалистов в области бухгалтерского учета и налогового законодательства, особенно актуально для применяющих общую систему налогообложения организаций среднего и крупного бизнеса, которым контролирующими органами уделяется особо пристальное внимание.

Третья группа проблем – проблемы, связанные с взаимодействием субъектов предпринимательской деятельности с налоговыми органами и иными субъектами налогового права.

Указанную группу проблем можно классифицировать исходя из различных критериев, а именно: в зависимости от субъектного состава правоотношений, от вида правоотношений, от вида прав и обязанностей в налоговой сфере и т.д.

В частности, в рассматриваемой группе проблем, возникающих у субъектов предпринимательской деятельности, можно выделить следующие основные подгруппы:

- проблемы, связанные с учетом субъектов предпринимательской деятельности в налоговых органах;

– проблемы, связанные с получением информации и разъяснений о порядке исчисления и уплаты налогов, правах и обязанностях налогоплательщиков;

– проблемы, связанные с получением документов, необходимых для исчисления налогов, реализации права на льготы, вычеты и т.д.;

– проблемы, связанные с представлением налоговых деклараций и расчетов;

– проблемы, связанные с уплатой налогов, возвратом и зачетом переплаты по налогам, получением отсрочки, рассрочки уплаты налога;

– проблемы, связанные с проведением сверки по налогам;

– проблемы, связанные с исполнением требований налоговых органов о представлении документов и пояснений.

В рамках настоящей диссертации охватить и подробно проанализировать всю проблематику по вопросам взаимодействия субъектов предпринимательской деятельности с другими участниками налоговых правоотношений невозможно ввиду ее обширности. В связи с этим, кратко охарактеризуем совокупности вышеперечисленных проблем.

Все субъекты предпринимательской деятельности в целях осуществления налогового контроля подлежат в силу ст. 83, п. 1 ст. 335 Налогового кодекса РФ постановке на учет в налоговых органах, в частности:

– по месту нахождения организации, месту жительства физического лица;

– по месту нахождения обособленных подразделений организации;

– по месту нахождения принадлежащего субъекту предпринимательской деятельности недвижимого имущества и транспортных средств;

– по месту нахождения участка недр, предоставленного субъекту предпринимательской деятельности в пользование.

Налоговый кодекс РФ также предусматривает дополнительные основания для постановки на учет в налоговых органах иностранных

организаций, например, оказывающих электронные услуги, перечисленные в п. 1 ст. 174.2 Налогового кодекса РФ.

Постановка на учет организаций в налоговых органах по месту нахождения организаций, их обособленных подразделений, принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств в соответствии с первоначальной редакцией ст. 83 Налогового кодекса РФ, действовавшей с 1999 г., осуществлялась при получении от них заявлений о постановке на налоговый учет. За нарушение установленных сроков представления заявлений о постановке на налоговый учет организации подлежали привлечению к налоговой ответственности по ст. 116 Налогового кодекса РФ. Те же требования предъявлялись и к индивидуальным предпринимателям.

Недостаточно ясная формулировка нормы, закрепляющей обязанность организаций по представлению заявлений о постановке на учет, привела к многочисленным судебным спорам о том, обязана ли организация подавать данное заявление в налоговую инспекцию по месту нахождения недвижимости и транспортных средств, если указанная организация уже стоит на учете в этой же налоговой инспекции, но по другому основанию. Положительным событием для налогоплательщиков стало принятие Пленумом ВАС РФ Постановления от 28.02.2001 № 1 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в п. 39 которого было зафиксировано, что налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за неподачу заявления о повторной постановке на учет в том же налоговом органе по иному упомянутому в ст. 83 Налогового кодекса РФ основанию [59].

Определенную положительную роль в снижении остроты проблематики, связанной с учетом субъектов предпринимательской деятельности в налоговых органах, сыграли внесенные в дальнейшем изменения в порядок постановки на учет налогоплательщиков. В настоящее время постановка на учет организаций и предпринимателей по месту нахождения недвижимости и транспортных средств осуществляется

налоговыми органами не по заявлению налогоплательщиков, а на основании сведений, представляемых регистрирующими органами в соответствии с п. 4 ст. 85 Налогового кодекса РФ.

Достаточно распространенной является деятельность организаций через создаваемые ими обособленные подразделения. В связи с этим следует также остановиться на периодически возникающих вопросах, связанных с постановкой на учет организаций в налоговых органах по месту нахождения обособленных подразделений.

В соответствии с п. 4 ст. 83 Налогового кодекса РФ, основанием для постановки на учет и снятия с учета в налоговом органе российской организации по месту нахождения ее обособленного подразделения, кроме филиалов и представительств, либо при его закрытии являются предусмотренные пп. 3 и пп. 3.1 п. 2 ст. 23 Налогового кодекса РФ сообщения этой организации, подлежащие представлению в налоговый орган в течение месяца со дня создания обособленного подразделения, либо, соответственно, в течение 3 дней со дня прекращения деятельности российской организации через это обособленное подразделение. Согласно п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ: «обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. ... При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца» [36]. Опираясь только на буквальное содержание приведенных норм сложно дать ответы на многие вопросы, например, подпадают ли под понятие «деятельность через обособленное подразделение» деятельность с привлечением сотрудников, работающих дистанционно («надомников»), деятельность структурных подразделений, расположенных в соседствующих зданиях на одном земельном участке (производственные комплексы), деятельность структурных подразделений, стационарные рабочие места которых расположены на объектах, меняющих свою дислокацию (транспортные средства, дорожно-строительная, лесозаготовительная

техника), выполнение специалистом работы по местонахождению заказчика на рабочем месте, оборудованном заказчиком, и т.д.

В связи с этим, следует обратить внимание на подготовленный А.А. Копиной краткий анализ сформировавшейся практики толкования вышеуказанных норм Налогового кодекса РФ применительно к отдельным практическим ситуациям. А.А Копина в своей научной статье «Обособленное подразделение: проблемы определения, разъяснения Минфина России и примеры судебной практики» [32] выделила сформировавшийся правоприменительный подход по некоторым из проблемных вопросов, отметив, в частности, что представлять сообщение о создании обособленного подразделения не требуется, если комплекс зданий и сооружений, расположенных на подведомственной одному налоговому органу территории, задействован в использовании организацией в едином технологическом цикле. Не возникает обязанность по представлению в налоговый орган вышеуказанного сообщения и при привлечении дистанционных работников, а также если в принадлежащем организации помещении не оборудованы стационарные рабочие места, в том числе, когда эти помещения предоставляются в аренду. Организация обязана представить в налоговый орган сообщение независимо от того, в собственном или арендованном помещении оборудовано стационарное рабочее место, а также независимо от срока нахождения работника на стационарном рабочем месте.

В привилегированном положении в этом вопросе находятся индивидуальные предприниматели, к которым термин «обособленное подразделение» не применим. Таким образом, создавая разветвленную сеть стационарных рабочих мест, например, магазинов, индивидуальный предприниматель, в отличие от юридических лиц, не обязан предоставлять в налоговые органы информацию в целях постановки на учет по месту нахождения каждого организованного им рабочего места.



Проблемы, связанные получением информации и разъяснений о порядке исчисления и уплаты налогов, о правах и обязанностях налогоплательщиков, относятся к одним из наиболее значимых.

Как указывалось ранее, налогоплательщики иногда сталкиваются с трудностями при уяснении положений нормативно-правовых актов и руководствуясь п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ обращаются за разъяснениями в Минфин РФ или в налоговые органы. К сожалению, как отмечает Д.В. Тютин: «действующая редакция ст. 21, 32, 34.2 НК РФ, устанавливающая полномочия финансовых и налоговых органов по информированию налогоплательщиков, недостаточно четко разграничивает круг вопросов, по которым указанные органы компетентны проводить информирование» [142]. Отсутствие ясности в пределах компетенции Минфина РФ и налоговых органов является причиной необоснованного ограничения указанными государственными органами круга вопросов, по которым субъектам предпринимательской деятельности представляются разъяснения, что препятствует реализации одного из основных прав налогоплательщика - права на получение информации.

Минфин РФ своим приказом от 14.09.2018 № 194н утвердил Регламент Министерства финансов Российской Федерации, в п. 11.8 которого установил, что им не рассматриваются обращения по оценке конкретных хозяйственных ситуаций [43]. При этом непосредственно из указанного Регламента не ясно, что Минфин РФ понимает под термином «оценка конкретных хозяйственных ситуаций». Из содержания выпускаемых Минфином РФ ответов можно предположить, что под этим термином финансовым органом подразумеваются разъяснения о налоговых последствиях применительно к любой хозяйственной операции. Так, например, на обращение организации с просьбой разъяснить, подлежат ли учету при исчислении налога на прибыль доходы при передаче судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, с учетом положений пп. 33 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ, Минфин РФ в своем письме от 14.09.2021 № 03-03-

06/1/74322 [86] сообщил, что обращения по оценке конкретных хозяйственных ситуаций им не рассматриваются, разъяснение норм Гражданского кодекса РФ не относится к компетенции Минфина РФ. Опираясь на такие аргументы, Минфин РФ не стал разъяснять, распространяются или нет положения пп. 33 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ, предусматривающего освобождение от налогообложения доходов от аренды вышеуказанных водных судов, на доходы лизингодателя от предоставления указанных водных судов лизингополучателю по договору лизинга.

Вышеприведенный подход Минфина РФ к самостоятельному ограничению своей компетенции ставит под угрозу право налогоплательщика на получение разъяснений о порядке применения налогового законодательства, так как возникновение налоговых обязательств обусловлено конкретными хозяйственными ситуациями, возникающими, в том числе, при осуществлении предпринимательской деятельности. В то же время, следует признать, что Минфин РФ, ссылаясь на отсутствие обязанности в силу своего регламента разъяснять налоговое законодательство применительно к конкретным правовым ситуациям, часто излагает в ответах свою позицию по интересующим налогоплательщиков вопросам.

Налоговые органы при информировании налогоплательщиков о порядке исчисления и уплаты налогов, правах и обязанностях налогоплательщика руководствуются Административным регламентом, утвержденным приказом ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@, в п. 21 которого содержится закрытый перечень оснований для отказа в предоставлении государственной услуги по информированию [41]. В то же время налоговые органы на практике находят иные, не предусмотренные вышеуказанным административным регламентом или иными нормативными актами, поводы для отказа в предоставлении информационной услуги. Так, например, Управление ФНС России по г. Москве в своем письме от 02.09.2021 № 20-21/131926@ пояснило: «... в случае обращения организации или физического лица в налоговые органы за разъяснениями по вопросам налоговых правоотношений, действий

и объектов, которые могут возникнуть в будущем, налоговые органы не обязаны предоставлять информацию такому лицу» [87]. ФНС России в своем письме от 27.06.2018 № БС-4-11/12387@ также указывает на то, что в предоставлении разъяснений лицу может быть отказано, если заданный вопрос не связан с основной деятельностью организации [88]. Имеются факты отказа в предоставлении компетентным государственным органом информационной услуги в случаях, когда налогоплательщик в целях пояснения задаваемого вопроса приводит в своем запросе различные возможные варианты толкования на смоделированных примерах [131].

Таким образом, направление запроса в Минфин РФ или в налоговые органы не всегда гарантирует получение разъяснений по интересующему вопросу. Иногда формальный подход к информированию налогоплательщиков учитывается арбитражными судами при рассмотрении споров с участием налоговых органов. Так, например, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ, удовлетворяя кассационную жалобу акционерного общества «Бамтоннельстрой» при рассмотрении материалов судебного дела № А33-17038/2015, учла, что общество обращалось в налоговый орган за разъяснениями о налоговых последствиях при признании недействительности сделки, но налоговым органом по существу вопрос рассмотрен не был, вместо этого были даны разъяснения о налоговых последствиях расторжения договоров. При этом Судебная коллегия, отметив добросовестное поведение налогоплательщика, сделала вывод о том, что неправильный выбор обществом налогового периода, в котором подлежали отражению вычеты по НДС, обусловлен действиями налогового органа, отказавшегося при отсутствии прямой нормы, регулирующей порядок исчисления налога к применительно к конкретной рассматриваемой ситуации, предоставить необходимые разъяснения [69]. Рассматриваемая проблема была оценена Конституционным Судом РФ, который в своем Постановлении от 28.11.2017 № 34-П обратил внимание финансовых и налоговых органов на недопустимость переадресации

налогоплательщиков за разъяснениями налогового законодательства в другие государственные органы [117]. Но несмотря на это, проблема до сих пор сохраняет свою актуальность.

Отдельно следует отметить проблему отсутствия возможности в ряде случаев своевременно получить разъяснения налогового законодательства. Это обусловлено тем, что в соответствии с п. 3 ст. 34.2 Налогового кодекса РФ срок рассмотрения Минфином РФ обращений по вопросам применения налогового законодательства составляет от 2 до 3 месяцев, при этом акты законодательства о налогах в силу п. 1 ст. 5 Налогового кодекса РФ могут вступать в силу через месяц со дня их опубликования. Таким образом, налогоплательщик не всегда имеет возможность получить разъяснения компетентного органа новых налоговых норм к моменту возникновения обязанности их соблюдения и исполнения.

Проблемы, связанные с получением документов, необходимых для исчисления налогов, реализации права на льготы и налоговые вычеты, обусловлены, как правило, установленными налоговым законодательством требованиями по предоставлению в налоговый орган документов в отношении операций, в которых налогоплательщик не участвует, либо документов, которые в силу обычаев делового оборота не составляются.

Так, например, согласно пп. 3 п. 4 ст. 165 Налогового кодекса РФ в первоначальной редакции, вступившей в силу с 01.01.2001, перевозчики, оказывавшие услуги по транспортировке экспортируемых и импортируемых товаров, для подтверждения обоснованности применения ставки НДС 0% обязаны были предоставить в налоговый орган наряду с другими документами грузовую таможенную декларацию с соответствующими отметками таможенного органа. При этом законодатель, возлагая такую обязанность на перевозчиков, не предусмотрел механизм получения ими грузовых таможенных деклараций. Судоходные компании столкнулись со сложной ситуацией, так как при расчетах с фрахтователями обязаны были применять ставку НДС 0% [121], т.е. не имели права предъявлять контрагенту к уплате

НДС по ставке 18%, но исполнить нормативное требование по представлению в налоговый орган грузовых таможенных деклараций в обоснование правомерности применения ставки НДС 0% не могли. Лица, обладающие указанными документами, отказывались предоставлять их перевозчику, при этом декларанты обосновывали такой отказ содержащейся в грузовых таможенных декларациях коммерческой тайны, а таможенные органы ссылались на отсутствие полномочий. С позицией налоговых органов об уплате доначисленного НДС за счет своих собственных средств перевозчики не соглашались, так как это могло привести к банкротству многих транспортных компаний, ориентированных на рынок услуг, связанных с перевозкой экспортируемых и импортируемых грузов, и обращались за защитой своих прав в судебные органы.

С первоначально складывавшейся судебной практикой о праве перевозчиков в целях подтверждения обоснованности применения ставки НДС 0% представлять вместо грузовой таможенной декларации иные документы не согласился Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ, отметивший, в частности, в своем постановлении от 21.01.2003 № 7116/02 необходимость обосновывать право на применение ставки НДС 0% грузовой таможенной декларацией, но, при этом, обративший внимание арбитражных судов на обязанность суда содействовать лицам, участвующим в деле, в получении необходимых доказательств по делу от других лиц [120]. Руководствуясь позицией Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ транспортные компании стали обжаловать решения налоговых органов об отказе в праве на применение ставки НДС 0% в суд, одновременно заявляя ходатайство об истребовании у таможенных органов грузовых таможенных деклараций [126].

Следствием отсутствия правового механизма, регулирующего взаимоотношения налоговых органов, таможенных органов, перевозчиков, декларантов по вопросу представления грузовых таможенных деклараций,

стали многочисленные судебные споры и существенные финансовые потери субъектов предпринимательской деятельности.

К прорыву в решении рассматриваемого проблемного вопроса привела позиция Конституционного Суда РФ, признавшего обязанность таможенных органов представлять перевозчикам копии грузовых таможенных деклараций в целях подтверждения последними обоснованности применения ставки НДС 0% [113]. Но и данный подход, признанный с юридической точки зрения правильным, сложно было признать разумным, так как он предусматривал возложение на транспортные компании обязанности представлять в налоговые органы документы, предварительно запросив их у таможенных органов, несмотря на наличие возможности у указанных государственных органов оперативного обмена информацией и документами напрямую в рамках межведомственного взаимодействия без вовлечения в этот процесс непосредственно перевозчика.

Резкий рост обращений в таможенные органы с просьбами о предоставлении копий таможенных деклараций послужил стимулом для отмены законодателем с 01.01.2006 обязанности транспортных компаний представлять таможенные декларации в целях подтверждения обоснованности применения ставки НДС 0% в отношении услуг по перевозке экспортируемых и импортируемых грузов [45].

Решение указанной проблемы подтверждения права на применение ставки НДС 0% в отношении услуг по международной перевозке товаров, к сожалению, не исключило появление в дальнейшем законодательных инициатив, воплощение которых в жизнь может привести к возникновению новых рисков для субъектов предпринимательской деятельности.

Так, например, Правительством РФ 23.08.2021 внесен на рассмотрение Государственной Думы Федерального Собрания РФ проект федерального закона «О внесении изменений в статью 165 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» [129], предполагающий введение с 2023 г. нового обязательного условия для подтверждения обоснованности применения

перевозчиками ставки НДС 0% к стоимости услуг по международной перевозке товаров – получение налоговым органом от таможенного органа в рамках межведомственного взаимодействия информации, подтверждающей выдачу разрешения на погрузку. В связи с этим, Российский союз промышленников и предпринимателей в списке замечаний к законопроекту обоснованно отметил: «Таким образом, подтверждение или неподтверждение права налогоплательщика на применение ставки НДС 0 процентов от оказания услуг по международной перевозке товаров предлагается поставить в зависимость не от фактических обстоятельств (реальности осуществления международной перевозки), а от обстоятельств, на которые налогоплательщик повлиять никак не может, а именно от того, насколько своевременно и правильно отражаются сведения таможенным органом в своей базе, на каком качественном уровне осуществляется взаимодействие между налоговыми и таможенными органами, от оперативности реагирования таможенных органов на запросы налоговых инспекций» [137]. Полагаем, что неполучение налоговым органом подтверждения от таможенного органа сведений налогоплательщика не должно быть основанием для безусловного отказа этому налогоплательщику в применении ставки НДС 0% в отношении услуг по международной перевозке товаров, а может служить только поводом для более глубокого изучения представленных налогоплательщиком документов, проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, таких, как запрос документов и пояснений у фрахтователей в рамках ст. 93.1 Налогового кодекса РФ, получение свидетельских показаний в рамках ст. 90 Налогового кодекса РФ, проведение осмотра в рамках ст. 92 Налогового кодекса РФ, назначение экспертизы в соответствии со ст. 95 Налогового кодекса РФ и т.д.

К сожалению, возложение законодателем на налогоплательщика обязанности по представлению документов, которыми он не обладает, встречается и в настоящее время. Так, например, в силу п. 22 ст. 201 Налогового кодекса РФ налогоплательщик, имеющий предусмотренное ст. 179.5 Налогового кодекса РФ свидетельство, для подтверждения права на

вычеты в отношении приобретенных средних дистиллятов обязан предоставить в налоговый орган сведения о договорах, счета-фактурах и иных первичных документах производителя средних дистиллятов, с которым, как правило, у налогоплательщика отсутствуют прямые договорные отношения. Таким образом, бремя подтверждения факта исчисления нефтеперерабатывающими заводами акциза со средних дистиллятов и выделения его в первичных документах переложено с фискальных органов, обладающих правами по истребованию документов, на налогоплательщиков, которые такими правами не обладают.

Круг проблем, связанных с представлением налоговых деклараций и расчетов, является достаточно узким.

Субъекты предпринимательской деятельности в силу пп. 4 п. 1 ст. 23, ст. 80 Налогового кодекса РФ, а также положений части второй Налогового кодекса РФ обязаны представлять в налоговые органы налоговые декларации и расчеты. Для отдельных категорий налогоплательщиков и видов налогов предусмотрена обязанность по представлению в налоговый орган деклараций только через оператора электронного документооборота по телекоммуникационным каналам связи в электронной форме по утвержденному компетентным государственным органом формату. Так, например, в силу п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ в электронной форме подлежат представлению в налоговый орган налоговые декларации по НДС, в п. 3 ст. 80 НК РФ предусмотрен перечень лиц, обязанных представлять декларации по всем налогам в электронной форме (налогоплательщики со среднесписочной численностью работников свыше 100 человек, налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, и т.д.). Несмотря на отсутствие у субъектов малого предпринимательства обязанности по представлению деклараций в электронной форме, данный способ представления налоговой отчетности по телекоммуникационным каналам связи является среди них достаточно популярным, так как не требует значительных затрат на получение электронно-цифровой подписи и оплату



услуг специализированного оператора связи, достаточно простой в реализации, при этом появляется возможность использования дополнительного функционала системы электронного документооборота с налоговыми органами (получение оперативной информации о приеме декларации и вводе ее данных в карточку расчетов с бюджетом, о состоянии расчетов с бюджетом и др.). Таким образом, сам процесс представления налоговых деклараций в настоящее время каких-либо трудностей не вызывает.

Несмотря на простоту рассматриваемой налоговой процедуры, судебная практика по вопросам представления деклараций выявила ее серьезный недостаток. В 2019 – 2021 гг. организации стали сталкиваться с фактами представления в налоговые органы «нулевых» уточненных налоговых деклараций по НДС неизвестными им лицами. Принятие налоговыми органами таких налоговых деклараций и отражение их в своих системах учета приводили не только к нарушению прав налогоплательщика, но и к претензиям налоговых органов к контрагентам этого налогоплательщика, обусловленным невозможностью программного сопоставления данных о счетах-фактурах налогоплательщика, отражаемых контрагентами в налоговых декларациях по НДС в целях реализации в соответствии со ст. 171 Налогового кодекса РФ права на налоговый вычет. Налогоплательщики, обжалуя в судебном порядке действия налоговых органов по приему подписанных неуполномоченными лицами налоговых деклараций, не всегда могли добиться удовлетворения всех заявляемых требований. Так, например, Арбитражный суд Уральского округа в своем постановлении от 20.01.2022 № Ф09-9646/21 [109] встал на сторону налогоплательщика, признав неподанными подписанные неуполномоченными лицами уточненные налоговые декларации по НДС, а Арбитражный суд Поволжского округа в постановлении от 20.01.2022 № Ф06-13291/2021 [101] отказал налогоплательщику в пересмотре принятых нижестоящими судебными инстанциями решений об отказе в обязанности налоговой инспекции исключить из обработки данные декларации, аргументировав тем, что налоговым законодательством не предусмотрена

возможность аннулирования принятых налоговым органом деклараций, даже в случае подписания их неустановленным лицом.

Устранить рассматриваемую проблему помогло вмешательство законодателя, который предусмотрел, что с 01.07.2021 факт подписания налоговой декларации неуполномоченным лицом является основанием для признания данной декларации непредставленной [48].

Также определенные проблемы у субъектов предпринимательской деятельности могут быть обусловлены сжатыми сроками представления налоговых деклараций. Так, например, срок представления налоговой декларации по НДС в соответствии с п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ – 25 число месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, что с учетом многочисленных нерабочих дней в начале января каждого года значительно сокращает время бухгалтерских подразделений на обработку большого массива информации и, соответственно, сказывается на качестве первоначальной отчетности, что в свою очередь влечет необходимость в дальнейшем уточнения налоговых обязательств. Достаточно часто возникающие затруднения при заполнении налоговой отчетности также обусловлены проблемами, связанными с уяснением правил налогообложения, которые в настоящей диссертации рассмотрены отдельно.

С проблемами, касающимися уплаты, возврата и зачета переплаты по налогам, получения отсрочки, рассрочки уплаты налога, в различной степени сталкивались практически все субъекты предпринимательской деятельности.

Как следует из пп. 1 п. 1 ст. 23, п. 2 ст. 44, п. 1 и п. 3 ст. 45 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны самостоятельно, если иное не установлено законом, исполнять обязанность по уплате налога. При этом обязанность по уплате налога будет считаться исполненной, в частности, с момента предъявления в банк соответствующего поручения на перечисление налога в бюджет при наличии достаточного остатка денежных средств на расчетном счете, либо с момента вынесения налоговым органом решения о зачете переплаты в счет исполнения обязанности по уплате налога. Согласно

п. 6, п. 14 ст. 78 Налогового кодекса РФ переплату по налогу налогоплательщики и налоговые агенты вправе вернуть на свой банковский счет, подав в налоговый орган соответствующее заявление.

При поверхностном знакомстве с вышеприведенными нормативными правилами уплаты налога, возврата или зачета переплаты по налогу создается обманчивое впечатление их простоты и ясности. Действительность показала существование множества спорных ситуаций, обусловленных недостаточно четким нормативным регулированием рассматриваемого круга вопросов.

В качестве примера можно привести следующую ситуацию, неоднократно порождавшую споры налоговых органов с организациями-работодателями.

Субъекты предпринимательской деятельности далеко не всегда могут спрогнозировать движение денежных средств, так как часто присутствует риск неисполнения контрагентами в срок своих денежных обязательств, либо возникновения срочных непредвиденных расходов. Принимая во внимание существование риска отсутствия достаточных денежных средств на момент наступления срока уплаты налога многие коммерческие организации перечисляют налоги досрочно. Право налогоплательщиков досрочно уплачивать налоги зафиксировано в п. 1 ст. 45 Налогового кодекса РФ.

Некоторые организации, принимая во внимание то, что согласно п. 8 ст. 45 Налогового кодекса РФ положения ст. 45 Налогового кодекса РФ распространяются и на налоговых агентов, перечисляли в бюджет налог на доходы физических лиц до выплаты заработной платы своим работникам. При этом организации-работодатели полагали, что заблаговременное перечисление денежных средств в бюджет не только не ущемляет интересы государства, а наоборот, позволяет ему раньше распорядиться поступившими в бюджет суммами.

Но фискальные органы с таким подходом не согласились. При рассмотрении в арбитражных судах споров они стали обращать внимание на п. 4 ст. 226 Налогового кодекса РФ, согласно которому налог подлежит

удержанию именно при фактической выплате дохода работнику. В связи с этим, по их мнению, платежи в бюджет, произведенные работодателем до фактической выплаты заработной платы, следовало квалифицировать в качестве платежей за счет его собственных средств, а не за счет средств работника. Продолжая свои рассуждения, налоговые органы ссылались на п. 9 ст. 226 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым уплата налогов за счет средств налоговых агентов не допускается. Таким образом, по их мнению, нельзя считать налогом платежи в бюджет, произведенные работодателем до фактической выплаты заработной платы работнику.

Нередко судебные органы поддерживали такой формальный подход налоговых органов и отказывали работодателям в удовлетворении заявлений о признании недействительными решений о привлечении к налоговой ответственности [98]. Но с 2018 г. стала преобладать позитивная для предпринимателей судебная практика. В частности, Арбитражный суд Московского округа в своем постановлении от 27.06.2018 № Ф05-9376/2018 отметил, что установленный п. 6 ст. 226 Налогового кодекса РФ двухдневный срок для исчисления, удержания и уплаты налоговым агентом налога на доходы физических лиц нельзя признать разумным, поэтому в силу ст. 45 Налогового кодекса РФ организация вправе исполнить свою обязанность по перечислению налога на доходы физических лиц досрочно, а в дальнейшем при выплате дохода работникам произвести доплату в бюджет с учетом образовавшегося ранее положительного сальдо (переплаты) [99]. Суд также пришел к выводу о том, что сам факт досрочного перечисления налога в бюджет не является доказательством того, что он произведен организацией за счет собственных средств, а не за счет доходов работника.

С учетом сложившейся правоприменительной практики работодателям в целях исключения споров с налоговыми органами целесообразно перечислять подлежащий удержанию налог на доходы физических лиц в бюджет не ранее фактического начисления выплат в бухгалтерском учете.

Налоговым кодексом РФ также не урегулированы вопросы, связанные с учетом перечисленных, но не поступивших в бюджет денежных средств. В связи с этим остается достаточно высокой вероятностью возникновения спора с налоговыми органами при перечислении предпринимателем налогов через так называемые «проблемные» банки, которые в силу своего финансового состояния не могут обеспечить перечисление в бюджет платежей, списанных с расчетных счетов своих клиентов. Для признания налога уплаченным предприниматель в этом случае вынужден в суде доказывать свою добросовестность при предъявлении в «проблемный» банк платежного поручения на перечисление денежных средств в бюджет. В частности, суд при рассмотрении спора может принять во внимание отсутствие в публичном доступе информации об испытываемых кредитным учреждением финансовых затруднениях, перечисление налога в установленный законом срок в пределах задекларированной суммы, либо во исполнение требования налоговой инспекции, наличие расчетного счета только в «проблемном» банке и другие обстоятельства. В противном случае суд может не признать обязанность по уплате налога исполненной. Так, например, Арбитражный суд Уральского округа в своем постановлении от 02.03.2018 № Ф09-56/18, поддерживая позицию налоговых органов, отметил, что общество нельзя признать добросовестно исполнившим обязанность по уплате налога, так как на момент оформления платежных документов оно располагало расчетным счетом не только в «проблемном» банке, но и счетами в других кредитных учреждениях, а также должно было обладать информацией из сети «Интернет» о снижении рейтинга кредитоспособности банка и его финансовых проблемах [108].

Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога не только посредством перечисления денежных средств в бюджет, но и, как следует из пп. 4 п. 3 ст. 45 Налогового кодекса РФ, посредством зачета имеющейся переплаты по налогам, пеням, штрафам. Инициировать проведение зачета налогоплательщик может посредством подачи соответствующего заявления, при этом налоговый орган при отсутствии

нормативных препятствий обязан принять решение о зачете, учитывая действительную волю заявителя. В связи с этим необходимо обратить внимание на то, что ФНС РФ своим приказом от 17.08.2021 № ЕД-7-8/757@ исключила из заявления о зачете (форма по КНД 1150057) поле для указания налогоплательщиком налогового периода [47]. Данное решение ФНС РФ привело к увеличению потенциального риска возникновения налоговых споров, обусловленных направлением налоговым органом переплаты не в погашение недоимки, которую желает погасить налогоплательщик за конкретный налоговый период, а, например, в погашение задолженности по этому же налогу, но за другой налоговый период, существование которой налогоплательщик оспаривает.

Периодически субъекты предпринимательской деятельности сталкиваются с временными финансовыми трудностями, обусловленными сезонным характером деятельности, получением ущерба в результате стихийных бедствий или иных обстоятельств непреодолимой силы, а также иными факторами, не позволяющими перечислить налоги в бюджет в установленный законом срок. Законодатель, проявляя заинтересованность в обеспечении стабильности предпринимательской среды и снижения количества банкротств организаций, предусмотрел в пп. 4 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ право налогоплательщиков получать отсрочку и рассрочку по уплате налогов или инвестиционный налоговый кредит. В то же время, следует признать, что значительно сдерживающим реализацию права на обращение за получением отсрочки и рассрочки по уплате налогов обстоятельством является то, что в состав документов, подлежащих представлению в налоговый орган с соответствующим заявлением, входит перечень контрагентов-дебиторов с указанием цен договоров, размером иных обязательств и оснований их возникновения, сроков их исполнения, копии данных договоров. Для организаций, взаимодействующих с большим количеством контрагентов, исполнение данного условия для получения

положительного решения по предоставлению рассрочки или отсрочки уплаты налогов достаточно проблематично.

К проблемным относятся также вопросы, касающиеся ведения налоговыми органами учета налоговых обязательств налогоплательщиков и проведение сверки по налогам.

Право налогоплательщика на осуществление совместной с налоговым органом сверки закреплено в пп. 5.1 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ, но порядок проведения сверки, требования к оформлению акта сверки законодателем определены не были. В связи с этим ФНС РФ самостоятельно разработала порядок сверки, который довела до территориальных налоговых органов письмом от 09.03.2021 № АБ-4-19/2990 [56], а также своим приказом от 16.12.2016 № ММВ-7-17/685@ [42] утвердила формы актов сверки. Но, к сожалению, ФНС РФ не определила порядок заполнения актов сверки, а также не предусмотрела возможность в форме акта сверки зафиксировать состояние расчетов с бюджетом по конкретному налогу в разрезе налоговых периодов. Данное обстоятельство позволяет налоговым органам корректировать ранее сверенное с налогоплательщиком сальдо расчетов с бюджетом по налогу на конкретную дату, ссылаясь на особенности программного обеспечения и отсутствие жестких правил заполнения акта сверки. Кроме этого, налоговые органы отклоняют просьбы налогоплательщиков о проведении сверки по налогу в разрезе налоговых периодов, обосновывая такой отказ отсутствием соответствующих показателей в утвержденной форме акта сверки.

Несмотря на то, что карточки расчетов с бюджетом, которые ведет налоговый орган и на основании которых налоговым органом формируются акты сверки, являются формами внутреннего контроля и не обладают самостоятельной доказательственной силой при установлении юридического факта наличия или отсутствия задолженности, в достоверности отражаемой в них информации налогоплательщики крайне заинтересованы, так как это позволяет не только минимизировать риски совершения налоговым органом неправомερных действий по взысканию несуществующих долгов, но и

предотвратить сообщение налоговым органом недостоверных сведений о налогоплательщике третьим лицам, например, лицензирующим органам, и соответственно, исключить отказ в предоставлении лицензии на осуществление определенного вида деятельности или иным образом ущемить интересы налогоплательщика.

Значительный круг проблем, с которыми сталкиваются субъекты предпринимательской деятельности, относится к вопросам взаимодействия с налоговыми органами при проведении последними мероприятий налогового контроля.

Налоговые органы наделены обширными правами, позволяющими эффективно осуществлять проверочные мероприятия по вопросам соблюдения налогового законодательства. В частности, как следует из содержания гл. 14 Налогового кодекса РФ, налоговые органы вправе истребовать документы и пояснения как у проверяемого налогоплательщика, так и у взаимодействующих с ним лиц, проводить осмотры и выемки документов и предметов, привлекать к участию в проверочных мероприятиях специалистов, назначать экспертизы и т.д. В то же время злоупотребление налоговым органом своими правами может существенно затруднить осуществление предпринимателем своей деятельности, а в ряде случаев и парализовать ее. В связи с этим следует признать, что пределы прав налоговых органов обозначены в Налоговом кодексе РФ недостаточно четко. Наличие жалоб со стороны предпринимательского сообщества не отрицается и ФНС РФ. Так, ФНС РФ в своем письме от 02.12.2021 № ЕА-4-15/16838 на основе анализа причин возникновения споров отметила допускаемые территориальными налоговыми органами нарушения, связанные с реализацией предусмотренного пп. 4 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ права вызова налогоплательщиков в налоговый орган для дачи пояснений, в частности, вызов налогоплательщика с целью истребования документов, сдачи налогоплательщиком уточненной декларации, для участия в заседании комиссии по легализации налоговой базы [57].



Практически все субъекты предпринимательской деятельности сталкивались с необходимостью исполнения требований налоговых органов о представлении документов в большом количестве, которые должны исполняться в соответствии со ст. 93 и 93.1 Налогового кодекса РФ в зависимости от основания направления требования в 5-ти или 10-ти дневный срок. Далеко не всегда налогоплательщики физически могут обеспечить своевременное исполнение таких требований. Судебные органы иногда учитывают эти обстоятельства и поддерживают налогоплательщика в споре с налоговыми органами, либо снижают размер налагаемых штрафов. Так, например, Арбитражный суд Московского округа в своем постановлении от 16.02.2022 № Ф05-24309/2018 при рассмотрении вопроса о представлении налогоплательщиком документов в отношении полученного им убытка отметил: «Поведение Инспекции характеризуется возложением на Налогоплательщика чрезмерного административного бремени, принимая во внимание истребование огромного объема неконкретизированных первичных документов сплошным методом при том, что у инспекции уже имелось значительное их количество по результатам предыдущей налоговой проверки» [100]. При рассмотрении другого дела арбитражный суд учел большой объем истребованных документов (90 000 шт.) и снизил размер штрафа с 1 072 800 руб. до 100 000 руб. [96]. Появление таких судебных дел свидетельствует о давно назревшей необходимости закрепления в Налоговом кодексе РФ дифференцированного подхода к установлению сроков представления истребованных налоговым органом документов в зависимости от категории налогоплательщика и объема истребуемых документов.

Четвертая группа проблем - проблемы, связанные с привлечением предпринимателей к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При определении мер ответственности законодатель должен придерживаться принципа соразмерности, основанном на требованиях справедливости и адекватности в зависимости от характера налогового

правонарушения, в том числе степени негативных последствий, которые могут возникнуть в результате несоблюдения налогоплательщиком нормативных предписаний. Как отмечал Конституционный Суд РФ в Постановлении от 15.07.1999 № 11-П: «санкции не должны превращаться в инструмент чрезмерного ограничения свободы предпринимательства. Такое ограничение не соответствует принципу соразмерности при возложении ответственности, вытекающему из статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, ведет к умалению прав и свобод, что недопустимо в силу части 2 той же статьи» [112].

Государство не должно вводить санкции, подавляющие предпринимательскую инициативу граждан своей страны, внушающие страх, обусловленный риском потерять все имущество. Стимулами добросовестного поведения должны служить неотвратимость наказания и чувствительность штрафной санкции, но не возложение на предпринимателя неподъемного имущественного обременения, влекущего банкротство, лишение средств к существованию.

Предприниматель, осуществляя свою финансово-хозяйственную деятельность, должен действовать строго в рамках правового поля. Выход за указанные рамки влечет риск привлечения к ответственности. Но, как отмечается в настоящей диссертации, само правовое поле изобилует неясными нормами, пробелами, противоречиями, которые при отсутствии правоприменительной практики увеличивают риск принятия предпринимателем ошибочных решений в части исполнения своих налоговых обязанностей. В связи с этим важное значение для предпринимателя приобретают содержащиеся в главе 15 Налогового кодекса РФ нормы, закрепляющие перечень обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, либо смягчающих такую ответственность. В то же время следует признать, что и указанные нормы не являются совершенными.

Например, в силу пп. 2 п. 1 ст. 108 и пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ одним из обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения и, соответственно, исключающих привлечение этого лица к ответственности, является выполнение этим лицом письменных разъяснений о порядке исчисления налога или по иным вопросам применения налогового законодательства данных ему или неопределенному кругу лиц уполномоченным финансовым или налоговым органом.

В настоящее время арбитражные суды при рассмотрении вопроса о возможности отнесения исходящих от финансовых и налоговых органов разъяснений по вопросам применения налогового законодательства к обстоятельствам, исключающим вину налогоплательщика, учитывают позицию Президиума ВАС РФ, отраженную в Постановлении от 21.03.2006 № 13815/05: «для вывода о том, что налогоплательщик выполнял указания налогового органа, разъяснение должно содержать ответ на конкретный вопрос налогоплательщика и предшествовать представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, заявлению о предоставлении льготы, уплате налогов и сборов либо проведению налоговой проверки» [122]. Так, Арбитражный суд Рязанской области в своем решении от 19.09.2018 по делу № А54-8601/2017 отказался учитывать в качестве обстоятельства, исключающего вину предпринимателя в совершении правонарушения, информационное письмо налоговой инспекции о порядке исчисления налога на доходы физических лиц с хозяйственных операций по сдаче в аренду нежилых помещений, так как направлению этого письма не предшествовал запрос налогоплательщика [133].

Полагаем, что Высший Арбитражный Суд РФ неоправданно ограничил смысл нормы, содержащейся в пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ, такими условиями ее применения, как:

- наличие запроса налогоплательщика;
- получение налогоплательщиком разъяснений до представления налоговой отчетности.

Первое из вышеуказанных условий сложно назвать разумным, так как направление в адрес налогового органа запроса о предоставлении разъяснений, которые налоговый орган по собственной инициативе ранее уже предоставлял налогоплательщику, можно будет объяснить не желанием налогоплательщика получить эти разъяснения, а его стремлением заблаговременно создать формальное документальное подтверждение отсутствия вины в совершении налогового правонарушения, обусловленного изменением в будущем налоговым органом подхода к толкованию норм налогового законодательства.

Второе условие также является неоправданным. Налогоплательщик может усомниться в правильности понимания соответствующих налоговых норм как до составления налоговой отчетности, так и после ее представления. Поводом для возникновения сомнений может послужить, например, появление в общедоступных источниках консультаций и исследований специалистов в области налогового права с различной интерпретацией одних и тех же положений законодательства. Обращение налогоплательщика в компетентный государственный орган за соответствующими разъяснениями будет косвенно свидетельствовать о его стремлении не допустить каких-либо нарушений, либо, если они были допущены, принять меры к их устранению. При ошибочном понимании налоговых норм налогоплательщик сможет избежать привлечения к налоговой ответственности, уточнив после получения разъяснений компетентного государственного органа свои налоговые обязательства в соответствии с п. 4 ст. 81 Налогового кодекса РФ. В то же время, получение налогоплательщиком разъяснений налогового органа, совпадающих с его пониманием налоговых норм, дает ему основание полагать, что совершение действий по уточнению своих налоговых обязательств не требуется. Таким образом, налогоплательщик в любом случае будет определять свои дальнейшие действия с учетом разъяснений налогового органа, даже при их получении после представления налоговой отчетности. В связи с этим, считаем, что налогоплательщик не должен нести ответственность

за нарушения, допускаемые в связи с учетом при определении своих налоговых обязанностей первоначальной позиции компетентного государственного органа, во всех случаях, в то числе и при получении налогоплательщиком соответствующих разъяснений после сдачи им налоговой отчетности.

Пятая группа проблем - проблемы, обусловленные процедурой рассмотрения споров между субъектами налогового права.

Действующее законодательство достаточно подробно регламентирует вопросы рассмотрения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Вопросам обжалования актов налогового органа, действий и бездействий их должностных лиц посвящен отдельный раздел VII Налогового кодекса РФ, в котором закреплен порядок действия сторон до обращения в суд. При этом следует отметить, что досудебная стадия урегулирования спора, касающегося обжалования ненормативных актов налоговых органов, действия и бездействия их должностных лиц, с 01.01.2014 является обязательной в силу п. 2 ст. 138 Налогового кодекса РФ. Только после прохождения этой стадии налогоплательщик вправе обратиться за защитой своих прав в судебные органы в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством. Исключением являются споры, касающиеся имущественных требований о возврате сумм налогов, пеней и штрафов, для которых не установлен обязательный досудебный порядок урегулирования [70]. Дела об оспаривании затрагивающих интересы лиц в сфере предпринимательской деятельности ненормативных правовых актов, решений действия (бездействия) государственных органов в соответствии с п. 1 ст. 197 Арбитражного процессуального кодекса РФ рассматриваются арбитражным судом [2].

Существующий правовой механизм рассмотрения спора не лишен недостатков. В частности, С.А. Ядрихинский обосновано критикует предусмотренное п. 2 ст. 140 Налогового кодекса РФ правило, предусматривающее рассмотрение вышестоящим налоговым органом жалобы

без участия налогоплательщика, заинтересованного в итогах рассмотрения спора [147]. По его мнению, такое процессуальное отстранение налогоплательщика не согласуется с принципом полноты и всесторонности досудебного разбирательства. С.А. Ядрихинский также отмечает проблему отсутствия независимо арбитра на стадии досудебного урегулирования налогового спора, так как должностное лицо вышестоящего налогового органа, рассматривающее жалобы налогоплательщиков, не может объективно и беспристрастно оценивать решения подчиненных, выносящих оспариваемые решения.

Одновременно следует отметить, что названная проблема досудебного урегулирования частично нивелируется утверждаемыми Минфином РФ для ФНС РФ плановыми показателями, стимулирующими территориальные налоговые органы улучшать качество выносимых решений по результатам контрольных мероприятий, а вышестоящие налоговые органы искать возможность укреплять правовую позицию налоговых инспекций, устранять недостатки в доказательной базе или отменять явно несоответствующие налоговому законодательству решения. В частности, утвержденные Минфином РФ 26.05.2021 плановые показатели для ФНС РФ предусматривают такие ориентиры, как:

«– отношение сумм требований, рассмотренных судами в пользу налоговых органов, к общим суммам по судебным спорам с налогоплательщиками – не менее 75 процентов;

– соотношение количества судебных дел, рассмотренных в пользу налогоплательщиков по спорам, прошедшим досудебное урегулирование, и количества жалоб по налоговым спорам, оставленным без удовлетворения – не более 18 процентов» [91].

Таким образом, налоговые органы в силу причин ненормативного характера крайне не заинтересованы в переходе на судебную стадию рассмотрения спора с налогоплательщиком без достаточной уверенности в его разрешении в свою пользу. В какой-то степени внедрение обязательного

досудебного порядка урегулирования спора привело к значительному снижению количества судебных споров в налоговой сфере с участием бизнеса. Как следует из доклада Председателя Верховного Суда РФ В.М. Лебедева от 09.02.2022 к совещанию судей судов общей юрисдикции и арбитражных судов РФ, если количество дел об оспаривании решений, действий, бездействий налоговых органов в 2011 г. было рассмотрено в арбитражных судах 26,4 тыс., то уже в 2021 г. – 6,7 тыс. [16]. В то же время на снижение количества обращений в суд представителей бизнеса отчасти могла повлиять и утрата у многих из них доверия к существующей судебной системе, учитывая, как отмечает С.Г. Пепеляев: «плачевную ситуацию с откровенно пробюджетным подходом к рассмотрению судами налоговых споров ... особенно по спорам о необоснованной налоговой выгоде» [74].

Большое негативное влияние на качество правосудия оказывает высокий уровень нагрузки на судей. В своем докладе В.М. Лебедев сообщил, что количество дел, рассмотренных в порядке арбитражного судопроизводства, в 2019 г. составило 1 млн. 879 тыс., в 2020 г. – 1 млн. 505 тыс., в 2021 г. – 1 млн. 633 тыс. [16]. Как отмечают А.В. Кашанин и Д.В. Малов, ссылаясь на статистические данные Судебного департамента при Верховном Суде РФ, в среднем каждый судья арбитражного суда субъекта России рассматривал в месяц в 2017 г. 91,7 дел и заявлений, а в 2019 г. – уже 105,1 дел и заявлений, что вызывает значительный дефицит рабочего времени, необходимого для надлежащего рассмотрения дел, составивший в 2019 г. 6,9 млн. рабочих часов, в связи с чем судьи в среднем вынуждены рассматривать дела в 2,4 раза быстрее, чем это должно быть [26]. Низкий процент налоговых споров в общем количестве рассматриваемых арбитражными судами дел не позволяет выделить судей, которые специализировались бы на рассмотрении только этой достаточно сложной и специфической категории дел. Судьи в течение одного рабочего дня могут рассматривать относящиеся к различным сферам споры, связанные с толкованием и применением земельного, антимонопольного, природоохранного, таможенного и другого законодательства. В связи с

нехваткой времени для глубокого изучения всех нюансов постоянно изменяющегося сложного налогового законодательства, отсутствием ясных коллизионных норм судьи часто сталкиваются с трудностями в оценке доводов сторон налогового спора. Отсутствие четкой аргументации в мотивировочной части судебного решения приводит к его обжалованию неудовлетворенной стороной спора в вышестоящей судебной инстанции.

Следует отметить, что вышеуказанная проблема рассмотрения налоговых споров в суде существует также и в зарубежных странах. Идеальным, как правильно отмечает М. Кордзадзе, было бы не только осуществление судом правосудия, но и логическое и справедливое разъяснение сторонам спора неясных и запутанных норм правовых актов [151]. В то же время у самих судей мало времени и практики для накопления опыта рассмотрения таких специфических дел, необходимого для быстрой оценки обстоятельств, доводов сторон и вынесения качественно мотивированных справедливых решений. М. Кордзадзе отмечает положительный опыт ряда стран, в которых созданы специальные судебные или квазисудебные органы для рассмотрения налоговых споров, например, в США, Германии налоговые суды, в Великобритании, Дании налоговые трибуналы. Причем в Германии структура Федерального налогового суда включает сенаты, каждый из которых специализируется на узком вопросе (таможенные платежи, НДС, подоходный налог и т.д.) [151].

### **2.3 Анализ проблематики в налоговой сфере на примере налогообложения акцизами операций по приобретению судоходными компаниями средних дистиллятов**

Анализировать проблематику правоотношений в налоговой сфере можно в различных аспектах:

– применительно к проблематике правоотношений между конкретными субъектами, например, между юридическим и фактическим плательщиком



НДС в отношении выставления счетов-фактур и уплаты НДС, между работодателем – налоговым агентом и работником – налогоплательщиком в отношении удержания суммы налога на доходы физических лиц, предоставления вычетов, возврата излишне удержанного налога и т.д.;

– применительно к конкретным видам отношений, например, отношениям, касающимся получения налогоплательщиками и налоговыми агентами у налоговых и иных государственных органов информации о действующих налогах, разъяснений о применении налогового законодательства, сведений, необходимых для исчисления налогов, и т.д.;

– применительно к налоговым последствиям при осуществлении конкретного вида предпринимательской деятельности, совершении конкретного вида сделок или выполнении определенных действий, например, при осуществлении перевозок грузов с использованием водных судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, при совершении сделок организацией - налоговым резидентом России по приобретению морских судов у иностранных судовладельцев и т.д.

Наиболее ценным для предпринимателей является последний аспект анализа нормативной базы и правоприменительной практики, который учитывается при выборе наиболее приемлемого варианта поведения с учетом имеющихся правовых рисков.

С целью наглядно продемонстрировать большое количество проблем, с которыми сталкиваются субъекты предпринимательства в налоговой сфере, ниже рассмотрены споры, связанные с налогообложением акцизами только одной типовой для судоходных компаний хозяйственной операции - приобретение средних дистиллятов, используемых для бункеровки водных судов.

Средние дистилляты были включены в перечень подакцизных товаров с 01.01.2016 Федеральным законом от 23.11.2015 № 323-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [51]. Данная мера была направлена на борьбу с уклонением от уплаты акцизов

путем маркировки топлива, являющегося подакцизным товаром, как судового топлива, которое акцизом не облагалось, но используемого в иных целях, не связанных с бункеровкой водных судов [21]. Принимая во внимание, что увеличение стоимости судового топлива в связи с включением в перечень подакцизных товаров средних дистиллятов могло привести к банкротству многих судоходных компаний, законодатель предусмотрел особую систему налоговых вычетов.

В упрощенном виде схему налогообложения средних дистиллятов, применяемую с 2016 г., можно описать следующим образом.

Нефтеперерабатывающий завод при реализации произведенных им средних дистиллятов в силу пп. 1 п. 1 ст. 182 и ст. 202 Налогового кодекса РФ исчисляет и уплачивает в бюджет акциз по твердой ставке. При этом, так как акциз относится к косвенным налогам, нефтеперерабатывающий завод в соответствии с п. 1 ст. 198 Налогового кодекса РФ предъявляет исчисленную сумму акциза к уплате оптовому покупателю средних дистиллятов. Таким образом, нефтеперерабатывающий завод в рассматриваемых правоотношениях является юридическим плательщиком акциза, а покупатель средних дистиллятов – фактическим плательщиком акциза.

Оптовый покупатель осуществляет перепродажу приобретенных средних дистиллятов несколькими партиями различным покупателям, в том числе бункерным компаниям, учитывая в соответствии с п. 2 ст. 199 Налогового кодекса РФ сумму акциза, ранее уплаченного нефтеперерабатывающему заводу, в стоимости этих средних дистиллятов.

Судоходная компания, имеющая предусмотренное ст. 179.5 Налогового кодекса РФ свидетельство, при получении средних дистиллятов у бункерной компании обязана исчислить акциз в силу пп. 29 п. 1 ст. 182 Налогового кодекса РФ к уплате в бюджет и одновременно вправе заявить в соответствии с п. 22 ст. 200 Налогового кодекса РФ вычеты по акцизу с применением к исчисленному акцизу:

– коэффициента 2 при использовании средних дистиллятов в целях бункеровки водных судов;

– коэффициента 1 при использовании приобретенных средних дистиллятов в иных целях.

Таким образом, по замыслу инициаторов данной схемы налогообложения в бюджет должна поступать сумма акциза, исчисленная нефтеперерабатывающими заводами при реализации средних дистиллятов, а судоходным компаниям в целях исключения негативного влияния включения средних дистиллятов в перечень подакцизных товаров предоставлено право возмещать акциз из бюджета. В связи с тем, что исчисленная нефтеперерабатывающими заводами сумма акциза, как ранее отмечалось, включается в стоимость средних дистиллятов, возмещаемая из бюджета сумма акциза образует у судоходных компаний внереализационный доход, учитываемый при исчислении налога на прибыль в силу п. 24 ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Применение указанного механизма возмещения акциза из бюджета является правом, а не обязанностью судоходных компаний. Для того, чтобы воспользоваться таким правом, судоходная компания должна получить предусмотренное ст. 179.5 Налогового кодекса РФ свидетельство, предоставив в налоговый орган заявление и перечисленные в п. 4 ст. 179.5 Налогового кодекса РФ документы. С получением свидетельства у судоходной компании появляется статус налогоплательщика акцизов с соответствующими обязанностями и правами, предусмотренными главой 22 Налогового кодекса РФ.

Следует признать, что получение свидетельства о регистрации организации, совершающей операции со средними дистиллятами, является экономически выгодным, так как позволяет судоходной компании компенсировать потери от удорожания судового топлива в связи с его включением в перечень подакцизных товаров. В то же время, при принятии решения о получении свидетельства следует оценивать не только

потенциальный экономический эффект от применения механизма возмещения акцизов, но и учитывать особенности подтверждения права на возмещение акцизов и существующие правовые риски, обусловленные недостатками правового регулирования, для выработки превентивных организационных мер и уделению внимания договорной работе в целях исключения неоправданных финансовых потерь.

Правоприменительная практика, связанная с вопросами налогообложения средних дистиллятов, выявила множество пробелов и недостатков нормативного характера. Анализ правоприменительной практики позволяет выделить следующие виды споров между участниками налоговых правоотношений:

– споры, касающиеся предоставления индивидуальным предпринимателям – судовладельцам права на использование механизма возмещения акцизов по судовому топливу;

– споры в отношении возможности придания нормам об уменьшении ставки акциза на средние дистилляты обратной силы;

– споры в отношении момента возникновения права судоходных компаний на вычеты по акцизам;

– споры, касающиеся момента признания в целях исчисления налога на прибыль внереализационного дохода в виде возмещаемого судоходным компаниям акциза;

– споры, касающиеся установления ставки акциза к истекшим налоговым периодам;

– споры, касающиеся права на вычет по акцизам при передаче водного судна в тайм-чартер.

Каждому виду споров следует уделить отдельное внимание.

Споры, касающиеся предоставления индивидуальным предпринимателям – судовладельцам права на использование механизма возмещения акцизов по судовому топливу.

Включение в список подакцизных товаров средних дистиллятов значительно увеличило стоимость судового маловязкого топлива. И если для организаций - судовладельцев была предусмотрена схема возмещения акциза, компенсирующая потери, обусловленные удорожанием топлива, то индивидуальные предприниматели - судовладельцы оказались лишены такой возможности. Арбитражные суды не удовлетворяют требования индивидуальных предпринимателей о признании недействительными решений налоговых органов об отказе в выдаче предусмотренного ст. 179.5 НК РФ свидетельства (см., например, Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 02.07.2020 № Ф03-1975/2020 по делу № А24-6377/2019 [93]). Имущественные интересы индивидуальных предпринимателей – судовладельцев могли бы быть учтены законодателем посредством распространения на них действия положений ст. 179.5 НК РФ.

Информация об отсутствии у индивидуального предпринимателя возможности возместить акциз с приобретаемых средних дистиллятов в целях использования в качестве судового топлива важна:

- при принятии решений о выборе организационно-правовой формы для ведения бизнеса;

- при составлении договоров аренды водных судов, одной из сторон которых выступает индивидуальный предприниматель, так как в целях возмещения акциза определяющее значение имеет то, какая из сторон договора осуществляет бункеровку водного судна. Возмещение акциза из бюджета возможно, только если обязанность по бункеровке водного судна и, соответственно, несению расходов по судовому топливу, например, в договоре тайм-чартера, будет возложена на российскую организацию.

Споры в отношении возможности придания нормам об уменьшении ставки акциза на средние дистилляты обратной силы.

В июне 2018 г. в отношении операций со средними дистиллятами действовала ставка 8 662 руб. за 1 тонну. В следующем месяце, в июле 2018 г. был опубликован Федеральный закон от 19.07.2018 № 199-ФЗ «О внесении

изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [52], которым налоговая ставка в отношении операций со средними дистиллятами изменена и установлена в размере 6 665 руб. за 1 тонну, с приданием этой норме обратной силы – с 1 июня 2018 г.

Придание норме об уменьшении ставки акциза обратной силы улучшило положение нефтеперерабатывающих заводов и ухудшило положение судоходных компаний. Нефтеперерабатывающие заводы предъявили к уплате покупателям средних дистиллятов в июне 2018 г. акциз 8 662 руб. за тонну, а заплатили в бюджет – 6 665 руб. за тонну, т.е. часть полученного от покупателя налога включили в состав своих доходов. Судоходные компании, наоборот, заплатив за приобретенное судовое топливо, при расчете стоимости которого был в июне 2018 г. учтен акциз исходя из ставки 8 662 руб. за тонну, смогли возместить из бюджета только акциз исходя из новой ставки - 6 665 руб. за тонну.

Некоторые судоходные компании, посчитав, что в рассматриваемом случае должен применяться предусмотренный п. 2 ст. 5 Налогового кодекса РФ запрет обратной силы нормам, ухудшающим положение налогоплательщиков, исчислили вычеты по акцизам за июнь 2018 г. исходя из ставки, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 19.07.2018 № 199-ФЗ, 8 662 руб. за тонну.

Правоприменительная практика по данному вопросу приобрела разнонаправленный характер.

Министерство финансов РФ в письме от 07.12.2018 № 03-13-08/88859 подтвердило, что норма об уменьшении ставки акциза на средние дистилляты в случае ухудшения положения налогоплательщика обратной силы не имеет и применяется в соответствии с п. 1 ст. 5 Налогового кодекса РФ - не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по акцизам [81]. Но некоторые территориальные налоговые органы с таким подходом Министерства

финансов РФ не согласились и стали выносить решения об отказе судоходным компаниям в возмещении акциза.

Мнения арбитражных судей также разделились. Арбитражный суд Северо-Западного округа стал поддерживать позицию налоговых органов (см., например, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.07.2020 № Ф07-7285/2020 по делу № А05-13467/2019 [105]), а Арбитражный суд Северо-Кавказского округа – позицию судоходных компаний (см., например, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.01.2021 № Ф08-11496/2020 по делу № А53-36694/2019 [107]).

Определенные ожидания судоходных компаний на прояснение спорной ситуации возлагались на Верховный Суд РФ. Но, к сожалению, разнонаправленное толкование положений о придании обратной силы норме, изменяющей ставку акциза, Верховным Судом РФ устранено не было.

Верховный Суд РФ в определении от 16.09.2020 № 307-ЭС20-11859, отметил: «придание обратной силы норме, изменившей ставку акциза по средним дистиллятам, не ухудшает положение налогоплательщика, а отказ в возмещении из бюджета денежных средств не может признаваться потерями общества» [63]. Основываясь на этом суждении суд поддержал позицию налогового органа о необходимости судоходными компаниями при расчете вычетов за июнь 2018 г. применять ставку акциза 6 665 руб. за тонну, а не 8 662 руб. за тонну. Но уже меньше, чем через год Верховный Суд РФ в определении от 16.06.2021 № 308-ЭС21-5441 [64], ссылаясь на необходимость соблюдения принципа баланса частных и публичных интересов, поддержал и прямо противоположную позицию по этому спорному вопросу, признав правомерным применение судоходной компанией при расчете вычетов за июнь 2018 г. ставки 8 662 руб. за тонну.

Описанная выше правовая ситуация подтверждает:

– наличие проблем, связанных с уяснением объема, используемого в п. 2 ст. 5 Налогового кодекса РФ термина «акты, ухудшающие положение

налогоплательщика», в частности, в возможности отнесения к ним актов, предполагающих уменьшение размера вычетов по налогам за истекшие налоговые периоды;

– существование рисков незапланированного увеличения расходов на судовое топливо в связи уменьшением законодателем возмещаемой суммы акциза, учитываемой в стоимости этого топлива.

Споры в отношении момента возникновения права судоходных компаний на вычеты по акцизам.

Судоходная компания, как следует из п. 22 ст. 201 Налогового кодекса РФ, при использовании полученных средних дистиллятов в качестве топлива для бункеровки (заправки) водного судна вправе заявить право на вычет по акцизам. Для того, чтобы реализовать это право на вычет, судоходная компания должна представить в налоговый орган по месту своего учета перечисленные в п. 22 ст. 201 Налогового кодекса РФ документы, включая топливный отчет, подтверждающий фактическое использование средних дистиллятов водными судами.

Недостаточная ясность используемых законодателем формулировок стала причиной возникновения споров между налоговыми органами и судоходными компаниями в отношении того, что считать моментом возникновения права на вычет – дату бункеровки водного судна топливом или дату расходования топлива в процессе работы двигателя водного судна.

Арбитражные суды в рассматриваемом вопросе не поддержали позицию налоговых органов, указав на то, что в целях применения вычетов топливный отчет должен подтверждать использование топлива для бункеровки водного судна, а не фактический объем израсходованного в процессе работы двигателя топлива [102], [103].

Сложившееся судебное толкование п. 22 ст. 200 и п. 22 ст. 201 Налогового кодекса РФ позволяет судовладельцам возмещать акциз после бункеровки водного судна, не дожидаясь фактического его расходования в процессе работы двигателя, что имеет важное положительное значение для



судоходных компаний, вынужденных периодически временно выводить суда из эксплуатации, например, в связи с сезонным закрытием навигации при льдообразовании.

Споры, касающиеся момента признания в целях исчисления налога на прибыль внереализационного дохода в виде возмещаемого судоходным компаниям акциза.

Как указывалось выше, при получении средних дистиллятов судоходная компания исчисляет акциз, а при бункеровке водного судна применяет вычет в размере ранее исчисленного акциза, умноженного на коэффициент В связи с этим возникает разница, подлежащая возмещению из бюджета, которая включается в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с п. 24 ст. 250 Налогового кодекса РФ в состав внереализационных доходов.

До вступления в силу Федерального закона от 30.07.2019 № 255-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [53] Налоговым кодексом РФ не было предусмотрено специальной нормы, устанавливающей дату признания в целях исчисления налога на прибыль возмещаемого акциза. Министерство финансов РФ на протяжении трех лет многократно меняло свою позицию. Так, Министерство финансов РФ разъясняло налогоплательщикам, что датой признания внереализационного дохода в виде разницы по акцизам следует считать:

– дату получения налогоплательщиком решения по акцизам (письмо Министерства финансов РФ от 30.03.2015 № 03-07-06/17293 [76]);

– дату реализации налогоплательщиком права применения налогового вычета (письмо Министерства финансов РФ от 22.07.2016 № 03-03-06/1/43087 [77]);

– дату возникновения права на налоговый вычет (письмо Министерства финансов РФ от 17.07.2017 № 03-03-06/1/45276 [78]);

– последнее число налогового периода, за который подается налогоплательщиком налоговая декларация по акцизам (письмо Министерства финансов РФ от 08.09.2017 № 03-03-06/1/57875 [79]).

Арбитражные суды при рассмотрении спора об определении даты признания в целях налогообложения рассматриваемого внереализационного дохода посчитали, что ей должна соответствовать дата представления в налоговый орган налоговой декларации по акцизам [104], [127]. При этом Арбитражный суд Северо-Западного округа в своем постановлении 18.09.2019 № Ф07-8395/2019 по делу № А05-12094/2018 в обоснование своей позиции сослался на п. 1 ст. 271 Налогового кодекса РФ и п. 18 ст. 1 Федерального закона от 30.07.2019 № 255-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации». К сожалению, арбитражным судом не были учтены многие доводы налогоплательщика, среди которых можно выделить следующие:

– положения п. 18 ст. 1 Федерального закона от 30.07.2019 № 255-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» не могут применяться при разрешении спора об исчислении налога на прибыль за 2016 г., так как этот закон не только не распространяет свое действие на правоотношения 2016 г., но также был принят в период рассмотрения дела в суде кассационной инстанции в 2019 г. и не мог быть известен налогоплательщику на момент наступления срока уплаты налога;

– буквальное содержание п. 1 ст. 271 Налогового кодекса РФ (в редакции, действовавшей в 2016 г.): «В целях настоящей главы доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления)» [37]. По результатам анализа п. 1 ст. 271 Налогового кодекса РФ следовало прийти к выводам о том, что данная норма не устанавливает дату признания внереализационного дохода в виде возмещаемого акциза, а фиксирует то, что в целях исчисления налога на прибыль доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место. При этом отчетный (налоговый) период, в котором имеют место доходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль, - это период, на который приходится дата

получения доходов, определяемая в соответствии с пунктами 2 - 8 ст. 271 Налогового кодекса РФ;

– правовая природа возмещаемого акциза аналогична правовой природе субсидий, а именно: возмещаемый акциз и субсидии предоставляются из бюджета на безвозвратной основе; возмещаемый акциз и субсидии являются внереализационным доходом организации (экономической выгодой); возмещаемый акциз и субсидии носят компенсационный характер, в связи с чем, при определении даты получения рассматриваемого дохода подлежал применению пп. 2 п. 4 ст. 271 Налоговый кодекс РФ (дата поступления денежных средств на расчетный счет).

Рассматриваемый спорный вопрос примечателен тем, что при оценке обстоятельств дела суды отказались от применения п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, согласно которому: «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика...» [36]. Таким образом, многократное изменение компетентным государственным органом, уполномоченным разъяснять вопросы применения налогового законодательства, своей правовой позиции судьи не посчитали свидетельством существования неустранимой неясности налоговых норм.

Рассматриваемый выше спор наглядно демонстрирует возможность существования большого диапазона вариантов толкования компетентными органами налоговых норм, непредсказуемость последствий при использовании налогоплательщиком какого-либо из этих толкований.

Споры, касающиеся установления ставки акциза на средние дистилляты к истекшим налоговым периодам.

Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на то, что «налогоплательщик в целях организации планирования хозяйственной деятельности должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств, с тем чтобы иметь возможность заранее учесть связанные с этим затраты в рамках расходов на осуществление

экономической деятельности. Затраты на уплату фискальных платежей не должны носить внезапный характер, выступая в качестве непреодолимого препятствия для реализации экономической свободы» [115], [118]. Несмотря на это, законодатель иногда пренебрегает вышеуказанным принципом. Одним из таких ярких примеров является подход к установлению ставки по акцизам на средние дистилляты.

Федеральным законом от 29.09.2019 № 326-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 1 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [50] было закреплено, что с 1 апреля 2020 г. ставка акциза рассчитывается по формуле исходя из значений показателей, приведенных в п. 9.1 ст. 193 и п. 27 ст. 200 Налогового кодекса РФ. Один из используемых при расчете налоговой ставки показателей, ЦДТэксп (средняя цена экспортной альтернативы для дизельного топлива класса 5, рассчитанная в морских портах Северо-Западного федерального округа), определялся после истечения налогового периода. Таким образом, при продаже средних дистиллятов нефтеперерабатывающий завод не мог своевременно рассчитать акциз и предъявить его к уплате покупателю, исчислить НДС, так как сумма акциза в силу п. 1 ст. 153 Налогового кодекса РФ учитывается при исчислении налоговой базы по НДС, и выставить в установленный п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ счет-фактуру. Иными словами, нефтеперерабатывающий завод в силу особенностей определения ставки акциза не мог рассчитать цену реализуемых средних дистиллятов, а покупатель, предсказать затраты на их приобретение. На обращения налогоплательщиков Министерство финансов РФ реагировало лишь рекомендациями вносить исправления в ранее составленные первичные документы и заключать соглашения об изменении цены ранее отгруженных средних дистиллятов [84].

По данному вопросу судебная практика не сложилась, так как законодатель внес исправления в правила определения ставки по акцизам на

средние дистилляты, предусмотрев возможность для налогоплательщика с 1 января 2021 г. определять ставку акциза до начала налогового периода [49].

Споры, касающиеся права на вычет по акцизам при передаче водного судна в тайм-чартер.

В соответствии со сложившейся судебной практикой право судовладельца на вычет по акцизам, предусмотренное п. 22 ст. 200 Налогового кодекса РФ, не ставится в зависимость от расходования топлива в процессе эксплуатации двигателя судна. Таким образом, судовладелец вправе заявить вычет по акцизам в налоговой декларации за месяц, к которому относится дата использования приобретенного судового топлива в целях бункеровки водных судов, даже в случае, если фактически это топливо не будет израсходовано на момент представления налоговой декларации.

При этом некоторые территориальные налоговые органы стали полагать, что судоходные компании утрачивают право на применение вычета с коэффициентом 2 при передаче водного судна в тайм-чартер с остатками средних дистиллятов на его борту, обосновывая свою позицию тем, что при передаче водного судна в аренду одновременное происходит «иное выбытие» средних дистиллятов, при котором при расчете вычетов должен применяться коэффициент 1, а не коэффициент 2.

Такой подход к толкованию п. 22 ст. 200 и п. 22 ст. 201 Налогового кодекса РФ вызвал много вопросов со стороны судовладельцев, в том числе методологического плана. В частности, при признании позиции налоговой инспекции правильной не совсем ясно:

– каким образом должна будет действовать судоходная компания, например, при передаче водного судна в тайм-чартер после представления налоговой декларации за месяц, в котором была осуществлена бункеровка водного судна: сдавать уточненную налоговую декларацию за период, в котором осуществлена бункеровка водного судна, либо восстанавливать вычеты в периоде, в котором рассматриваемое водное судно передано в тайм-чартер;

– восстанавливается ли право судоходной компании на вычет акциза с коэффициентом 2 при выводе водного судна из тайм-чартера с остатками средних дистиллятов, забункерованных до передачи водного судна в тайм-чартер.

Налоговые органы, как правило, уклоняются от разъяснения своей правовой позиции, аргументируя отсутствием обязанности разъяснять отдельные положения своих решений, так как они не относятся к законодательству о налогах и сборах. К сожалению, такой подход налоговых органов поддерживается арбитражными судами [131].

В то же время, следует признать, что в настоящее время имеются положительные для судоходных компаний решения арбитражных судов Волго-Вятского арбитражного округа, подтверждающих правомерность применения коэффициента 2 при расчете вычетов по акцизам в отношении остатков средних дистиллятов, находящихся на борту водного судна при передаче его в тайм-чартер [92], [110]. Судебная практика по данному вопросу в Северо-Западном арбитражном округе находится в стадии формирования.

Следует учитывать, что предоставление водных судов по договору тайм-чартера является обычной практикой в предпринимательской деятельности. Результат окончательного правового решения данного вопроса окажет влияние на ценовую политику судоходных компаний.

Вышеприведенный перечень спорных вопросов, касающихся налогообложения операций по приобретению судоходными компаниями средних дистиллятов, является далеко не полным, но наглядно показывающим недостаточно качественный уровень налогового законодательства, трудности, с которыми сталкиваются предприниматели при реализации своих прав и обязанностей в налоговой сфере.

## **Глава 3 Защита прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности в налоговой сфере**

### **3.1 Способы правовой защиты субъектов предпринимательской деятельности в налоговой сфере**

В п. 2 ст. 45 Конституции РФ закреплено: «Каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом». При этом, как правильно отмечает В.В. Мовчан, единые подходы к определению понятия «защита прав и свобод» отсутствуют [34]. Ряд исследователей полагают, что защита права – это меры, направленные на прекращение противоправных действий, восстановление нарушенного права и возмещение ущерба, т.е. защита применяется только при наличии факта нарушения права и фигуры нарушителя [34], [11]. Существует и иное мнение, предполагающее отнесение к защите права также и действия превентивного характера, направленные на предупреждение нарушения права [10].

В связи с этим определенным интерес представляет ситуация, рассмотренная Д.В. Тютиным [142]. Он, в частности, отметил, что сам факт существования решения о привлечении к налоговой ответственности не означает, что права субъекта предпринимательской деятельности реально нарушены. Нарушение права собственности указанного субъекта произойдет только после изъятия денежных средств в размере доначисленных налогов, пени и штрафов. До совершения действий по списанию денежных средств налоговым органом последовательно через определенный период времени должны быть вынесены, как минимум, еще два ненормативных акта – требование об уплате доначисленных сумм и решение о взыскании налога. Но вышеперечисленные действия налоговая инспекция может никогда и не предпринять, например, в связи с отменой решения о привлечении к ответственности. В этом случае, арбитражный суд, установив, что права заявителя не были нарушены отмененным ненормативным актом, должен

будет, как следует из п. 18 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 99, прекратить производство по делу [39]. Таким образом, обжалование решения налогового органа о привлечении к ответственности, в том числе судебное, может носить превентивный характер и преследовать цель по недопущению нарушения прав заявителя. Соответственно, как отметил Д.В. Тютин, ссылаясь на практику Европейского Суда по правам человека, средства правовой защиты могут иметь превентивную или компенсаторную природу [142].

Способы защиты прав налогоплательщиков, включая субъектов предпринимательской деятельности, в налоговой сфере можно классифицировать посредством детального их перечисления, либо объединяя их в группы.

Ряд исследователей разделяют способы защиты прав на безусловно-активные, предполагающие обязательную активность налогоплательщика (обжалование ненормативных актов, предъявление требования о возврате налога и т.п.), и на условно-активные, допускающие лишь возможную активность налогоплательщика в рамках инициированных налоговым органом процедур (направление возражений на акт проверки и т.п.) [35].

О.Н. Бартош отмечает возможность разделения способов защиты прав налогоплательщиков на три группы, основанные, соответственно:

- на требованиях об оспаривании, направленных на изменение и прекращение правоотношений;
- на требованиях о понуждении, направленных понуждение совершить определенные действия;
- на требованиях об установлении, направленных на установление наличия или отсутствия спорных правоотношений [5].

М.О. Клейменова констатирует, что: «существует несколько способов защиты налогоплательщиком своих прав, среди которых выделяют:

- административный способ;
- судебный способ;



- способ прокурорского реагирования;
- президентский способ;
- обращение в Конституционный Суд;
- защита прав в международных судах;
- самозащита прав» [27].

Следует отметить, что буквальное содержание п. 2 ст. 45 Конституции РФ не ограничивает защиту налогоплательщиком своих прав исключительно правовыми (предусмотренными законами) способами. Представители бизнеса, как и другие лица могут защищать свои права, например, поднимая проблемные «резонансные» вопросы в средствах массовой информации, на конференциях с участием представителей органов государственной и судебной власти, участвуя в обсуждении и критике законопроектов, тем самым продвигая свои интересы в налоговой сфере и подталкивая компетентные государственные органы к решению важных для себя вопросов.

К наиболее часто используемым правовым способам защиты прав в налоговой сфере на практике относятся самозащита, административный и судебный способы.

Как указывает Д.В. Тютин, под правом налогоплательщика на самозащиту обычно понимается предусмотренное пп. 11 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц [142]. В то же время полагаем, что самозащита прав может выражаться не только в пассивном поведении, но и в активных действиях налогоплательщика. Так, например, налогоплательщик вправе в соответствии с пп. 15 п. 1 ст. 21, п. 6 ст. 100, п. 2 ст. 101 Налогового кодекса РФ представить возражения по акту проверки с обоснованием своей правовой позиции, необходимые доказательства, подтверждающие наличие предусмотренных ст. 109 Налогового кодекса РФ обстоятельств, исключающих привлечение к ответственности, и принять участие в рассмотрении материалов налоговой проверки. Реализуя возможность опровергнуть необоснованные доводы, содержащиеся в акте проверки,

налогоплательщик фактически защищает свои интересы, пытаясь не допустить принятия налоговым органом незаконного ненормативного акта, который может привести к нанесению ущерба как материального, так и репутационного. Другой пример: после получения требования об уплате налога налогоплательщик вправе в соответствии с пп. 5.1 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ инициировать проведение сверки с налоговым органом с целью выявления ошибок в лицевых счетах, ведение которых осуществляется налоговым органом, и фиксации факта отсутствия задолженности, указанной в требовании. В этом случае действия налогоплательщика должны будут привести к приостановлению запущенной налоговым органом процедуры взыскания денежных средств.

Гарантии административной и судебной защиты прав налогоплательщиков закреплены в п. 1 ст. 22 Налогового кодекса РФ.

Административный способ защиты прав предусматривает обжалование ненормативного акта налогового органа, действий, бездействия его должностных лиц в вышестоящий налоговый орган в соответствии с порядком, установленным разделом VII Налогового кодекса РФ.

М.О. Клейменова предлагает административный способ защиты прав налогоплательщика разделять на два вида:

– апелляционный порядок обжалования, который может быть применен при обжаловании не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

– простой порядок обжалования, который может быть применен во всех остальных случаях [27].

Особенностью апелляционного порядка обжалования является то, что при подаче апелляционной жалобы в силу п. 1 ст. 101.2 Налогового кодекса РФ отодвигается срок вступления в силу обжалуемого решения до даты вынесения решения по такой жалобе.

Общий срок для обжалования ненормативных актов налоговых органов, действий и бездействия его должностных лиц в административном порядке составляет один год. Указанный срок в соответствии с п. 2 ст. 139 Налогового кодекса РФ исчисляется со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Обжалование ненормативных актов налоговых органов, действий и бездействия его должностных лиц в судебном порядке возможно в силу п. 2 ст. 138 Налогового кодекса РФ и п. 5 ст. 4 Арбитражного процессуального кодекса РФ только после использования административного способа защиты права, который не привел к желаемым результатам. Для имущественных требований о возврате сумм излишне взысканного налога обязательный досудебный порядок урегулирования спора законодательством не предусмотрен [70].

Срок для обращения в суд с соответствующим заявлением в соответствии с п. 4 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ составляет три месяца, исчисляемых со дня, когда субъекту предпринимательской деятельности стало известно о нарушении его прав. В связи с этим следует отметить, что период административного обжалования не включается в срок обращения в суд, так как рассматриваемая норма Арбитражного процессуального кодекса РФ не предполагает создание ограничений в праве на судебную защиту. Президиум ВАС РФ в своем постановлении от 20.11.2007 № 8815/07 выработал актуальную и в настоящее время позицию, согласно которой трехмесячный срок подачи заявления в арбитражный суд должен исчисляться с момента истечения установленного налоговым законодательством срока рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом [123].

К самостоятельным способам защиты прав относят оспаривание нормативного правового акта, а также акта, содержащего разъяснения и обладающего нормативными свойствами. Указанные акты могут быть оспорены в порядке конституционного или административного

судопроизводства с учетом подсудности соответствующих дел, закрепленной в п. 3 ст. 3 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» [55] и ст. 20, ст. 21 Кодекса административного судопроизводства РФ [28].

В Налоговом кодексе РФ не упоминается о таком способе защиты прав налогоплательщика, как обращение в прокуратуру. В то же время надзор за соблюдением действующего законодательства государственными органами исполнительной власти, в том числе налоговыми органами, является одной из важных компетенций органов прокуратуры в силу п. 2 ст. 1 Федерального закона от 17.01.1992 № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» [71]. Генеральный прокурор РФ И.В. Краснов на XXIV Петербургском международном экономическом форуме отметил вовлеченность органов прокуратуры в работу по защите прав предпринимательского сообщества, предложил предпринимателям не бояться сообщать о нарушении своих прав [15]. Прокурор не вправе в интересах конкретного субъекта предпринимательской деятельности предъявлять в суд заявления об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых и иных государственных органов [60], но, при этом, может быть заявителем или участником в судебных процессах по оспариванию нормативных актов и актов, обладающих нормативными свойствами, выносить представления об устранении налоговыми и иными государственными органами нарушений закона, предостережения о недопустимости нарушения закона и т.д. Например, предприниматель руководствуясь ст. 10 Федерального закона от 17.01.1992 № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» может обратиться в прокуратуру с просьбой внести представление в адрес налоговой инспекции об устранении в месячный срок нарушений в виде неисполнения решения суда о возврате излишне взысканной суммы налога, невозврата оригиналов первичных документов, ранее предоставленных предпринимателем налоговой инспекции для проведения выездной проверки по месту нахождения налогового органа, и т.д.

Предприниматель также может обратиться с жалобой к уполномоченному при Президенте РФ по защите прав предпринимателей или уполномоченным по защите прав предпринимателей в субъектах РФ, действующих на основании Федерального закона РФ от 07.05.2013 № 78-ФЗ [40]. В силу п. 5 ст. 4 указанного закона уполномоченный по правам человека после получения жалобы и признания ее подлежащей рассмотрению обязан совершить какое-либо из действий, направленное на защиту прав обратившегося к нему предпринимателя, например, направить в соответствующий государственный орган заключение с указанием мер по восстановлению нарушенных прав, обратиться в суд о признании ненормативного акта налогового органа недействительным, действий (бездействия) незаконными или др. При этом данный способ защиты прав в налоговой сфере используется предпринимателями крайне редко. На официальном сайте Уполномоченного при Президенте РФ по защите прав предпринимателей (<https://ombudsmanbiz.ru/>) содержится информация только о двух налоговых спорах с его участием, относящихся к 2019 г., что не означает отстраненность от проблем предпринимателей в налоговой сфере. К ежегодным докладам Президенту РФ прилагается Реестр системных проблем российского бизнеса, включающий и перечень проблем, с которыми сталкиваются предприниматели в налоговой сфере, и требующих решения [17]. Следует отметить, что в ряде стран существует институт налогового омбудсмана (США, Канада, Грузия, Пакистан), т.е. структуры, специализирующейся только на защите интересов частных лиц во взаимоотношениях с фискальными органами [8].

Налогоплательщик вправе использовать одновременно несколько способов защиты. Например, предприниматель при получении требования об уплате транспортного налога с автотранспортного средства, которое никогда не ему принадлежало и не было на него зарегистрировано в подразделениях ГИБДД МВД РФ, вправе одновременно:

- не исполнять требование об уплате налога и инициировать проведение сверки (самозащита);
- обжаловать требование в вышестоящий налоговый орган (административный способ защиты);
- обратиться в прокуратуру с просьбой о направлении в адрес налоговой инспекции предостережения о недопустимости совершения в нарушение налогового законодательства действий по начислению и взысканию налога при отсутствии объекта налогообложения (способ прокурорского реагирования).

### **3.2 Совершенствование механизма налогового регулирования в сфере предпринимательской деятельности**

Деятельность государства должна быть направлена на устранение проблем, связанных с реализацией субъектами предпринимательской деятельности субъективных прав и юридических обязанностей в налоговой сфере.

На основе проведенного в настоящей диссертации анализа можно выделить следующие важные и наиболее общие направления совершенствования механизма налогового регулирования в сфере предпринимательской деятельности в целях эффективного решения указанных проблем:

- повышение степени определенности налоговых норм, а также ревизия коллизионных норм, позволяющих разрешать противоречия и неясности налоговых норм;
- установление режима «одного окна» для получения налогоплательщиками разъяснений о порядке применения налогового законодательства, исчисления налогов, заполнения налоговых деклараций и т.д.;

– расширение условий освобождения налогоплательщиков от ответственности за налоговые правонарушения, совершение которых обусловлено неопределенностью налогового законодательства;

– нормативное закрепление четкого механизма реализации всех предусмотренных Налоговым кодексом РФ прав налогоплательщиков и способов их защиты;

– определение границ обязанностей налогоплательщиков с учетом принципов разумности и исполнимости.

Указанный перечень задач не является исчерпывающим. Кратко остановимся на отдельных из них.

Сложность налогового законодательства присуща правовым системам большинства стран. Несоблюдение налогового законодательства – универсальная общемировая проблема. Чем изощреннее способы уклонения от уплаты налогов находят налогоплательщики, тем более сложные правила борьбы со злоупотреблениями разрабатывают власти, что приводит к высокому уровню сложности налогового законодательства. В то же время, проведенные исследования свидетельствуют о том, что повышение уровня сложности законодательства способствует увеличению количества его нарушений и возникновению других схем снижения налогового бремени за счет появления новых двусмысленностей и лазеек в законах. Тем самым, как верно отмечает Ана Клара да Консейсао Боррего, создается порочный круг, когда соблюдение налогового законодательства и налоговая сложность являются причиной и следствием друг друга [149].

Одновременно следует отметить, что многие, дорожащие своей репутацией компании, не ставят своей целью минимизацию налоговых платежей. Так, южнокорейские исследователи в 2021 г. на основе анализа данных Management Associate Consulting (КМАС), ранжирующей корейские фирмы по степени восхищения, пришли к выводу, что компании с высоким рейтингом ставят свою имиджевую ценность выше рискованной налоговой экономии [152]. Высокая репутация фирм является их нематериальным

активом, конкурентным преимуществом, влияющим на их стоимость. Отсутствие претензий к компании со стороны фискальных органов косвенно свидетельствует о высокой квалификации ее работников.

В связи с этим нельзя признать справедливыми сложные налоговые правила, которые властвующие субъекты способны произвольно толковать в своих интересах в ущерб интересам и репутации добросовестных налогоплательщиков. Повышение степени определенности правовых норм является самой главной задачей государства. Основоположник экономической теории как науки Адам Смит еще в 18 веке справедливо заметил: «Точная определенность того, что каждое отдельное лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности» [138, с. 823]. Стоит также обратить внимание и на замечание, приведенное Екатериной II в Наказе, данном Комиссии о сочинении проекта нового Уложения: «Законы должны быть писаны простым языком ... В противном случае когда гражданин не может сам собою узнати следствий сопряженных с собственными своими делами и касающихся до его особы и вольности, то будет он зависеть от некотораго числа людей взявших к себе во хранение законы и толкующих оные. Преступления не столь часты будут, чем большее число людей уложение читать и разумети станут» [141, с. 50].

Язык любого нормативного акта, в том числе относящегося к налоговой сфере, должен быть ясным и определенным, доступным для восприятия теми лицами, которым он адресован, в частности, специалистам бухгалтерского и экономического профиля, которые фактически ведут на предприятиях налоговый учет и составляют налоговую отчетность, но, в большинстве своем, не имеют юридического образования, не обладают знаниями в общей теории права, достаточными навыками разрешения коллизий в праве. Но зачастую налоговые нормы не понятны не только специалистам указанной категории,



но и работникам налоговых органов, профессиональным опытным юристам, судьям, о чем свидетельствует имеющая место быть противоречивая судебная практика, периодическое изменение толкования одних и тех же норм компетентными государственными органами.

Качество нормативных актов во многом зависит от профессионализма их авторов. Опираясь на статистику прокурорского и судебного нормоконтроля, В.М. Баранов в своей научной работе «Норморайтер как профессия» [4] сделал вывод о том, что недопустимо низкое качество правовых актов, дефектность юридической регламентации во многом обусловлены привлечением к написанию текстов нормативных актов лиц, не имеющих специальной нормотворческой подготовки. В связи с этим В.М. Баранов обратил внимание на давно назревшую необходимость в подготовке профессионалов в сфере правотворчества – норморайтеров. Эта идея активно поддерживается многими правоведами, что подтвердил состоявшийся 15.12.2020 в НИУ «Высшая школа экономики» межпредметный круглый стол с иностранным участием «Методология и методика преподавания юридической техники в высшей школе» [3], но, к сожалению, данная инициатива в настоящее время не находит должного отклика у государства. Таким образом, эффективность решения задачи по повышению качества правотворчества во многом зависит от успехов в формировании элитной группы профессионалов в области правотворчества, но для этого необходимо, как минимум, утвердить профессиональный стандарт норморайтера, соответствующий образовательный стандарт, организовать обучение по специализированным программам и дальнейшее трудоустройство выпускников в государственных органах.

Также повышению качества нормативных актов способствовало бы активное привлечение к обсуждению проектов нормативных актов юристов-практиков. Следует отметить, что определенный положительный опыт в этом направлении уже имеется. В соответствии с п. 2 Постановления Правительства РФ от 25.08.2012 № 851 проекты федеральных законов и

других нормативных актов размещаются в целях их общественного обсуждения на федеральном портале проектов нормативных правовых актов (<https://regulation.gov.ru/>) [61]. Любой желающий может разместить свой критический отзыв на проект нормативного акта, предварительно пройдя несложную регистрацию на сайте, но, к сожалению, следует признать, что у разработчика проекта нормативного акта отсутствует обязанность учитывать замечания экспертов. Существенно более весомое значение для инициатора законопроекта имеет позиция Торгово-промышленной палаты РФ, Российского союза промышленников и предпринимателей и других общественных, в том числе отраслевых объединений предпринимателей, которые могут по многим болезненным для предпринимателей вопросам обрести поддержку профильных министерств и ведомств. Именно указанные объединения предпринимателей часто принимают активное участие в обсуждении как действующих, так и находящихся в стадии подготовки проектов законов и иных нормативных актов с участием представителей Министерства финансов РФ, ФНС РФ, судебных и законодательных органов власти, предлагают проработанную и согласованную с членами своих объединений корректировки правовой базы в интересах бизнес-сообщества.

Одновременно следует признать, что абсолютная определенность налогового законодательства, как верно подметил А.В. Брызгалин, является утопией даже при должном скрупулезном подходе к формулированию нормативных правил [6]. В связи с этим важное значение приобретают коллизионные нормы, позволяющие разрешать противоречия и устранять неясности. Снизить уровень конфликтности в налоговой сфере была призвана закреплённая в п. 3 ст. 7 Налогового кодекса РФ норма, согласно которой все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика. В то же время, как отметил автор настоящей диссертации в своей научной статье «Неопределенность налоговых норм. Есть ли решение проблемы?» [22], указанная норма носит расплывчатый характер и применяется налоговыми и

судебными органами крайне редко. Это обусловлено использованием законодателем термина «неустранимость», не имеющего какого-либо нормативно закреплённого определения. Нередко судьи, основываясь на своих субъективных подходах к толкованию одних и тех же норм, по-разному «устраняют» неясности в их содержании и приходят к прямо противоположным результатам. При этом противоречивая правоприменительная практика в настоящее время, к сожалению, не признаётся доказательством наличия неустранимых сомнений и противоречий в нормативном регулировании и поводом для применения п. 3 ст. 7 Налогового кодекса РФ. В связи с этим представляется целесообразным уточнить содержание указанной нормы, изложив в следующей редакции: «Все сомнения, а также неясности и неустранимые противоречия актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)» [22]. При этом нормативно предусмотреть открытый перечень обстоятельств, позволяющих применять п. 3 ст. 7 Налогового кодекса РФ, например:

- наличие судебного постановления на уровне суда кассационной инстанции любого федерального округа, в котором применено толкование правовой нормы в пользу налогоплательщика (наличие положительного для налогоплательщика прецедента);

- наличие опубликованного в средствах массовой информации или размещённого в справочных правовых системах разъяснения Министерства финансов РФ или ФНС РФ о порядке применения налогового законодательства и нормативных актов, относящихся к налоговой сфере;

- существование в судебных актах и актах толкования норм права, издаваемых компетентными государственными органами, противоречий в применении правовой нормы;

- наличие пробелов в нормативном регулировании вопросов, относящихся к налоговой сфере;

– наличие противоречий положений нормативных актов, имеющих равную юридическую силу;

– иные неясности и неустранимые противоречия.

С проблемами, связанными с получением у компетентных государственных органов информации и разъяснений о порядке исчисления и уплаты налогов, о правах и обязанностях налогоплательщиков, сталкивались в той или иной степени все субъекты предпринимательства. В целях снижения остроты указанных проблем предлагается освободить налогоплательщика от решения не всегда простой задачи по определению государственного органа (Министерство финансов РФ, ФНС РФ или др.), который компетентен представить разъяснения по возникшему налоговому вопросу, посредством установления режима «одного окна» для соответствующих обращений. Разумнее возложить на территориальные налоговые органы обязанность по первичной обработке всех обращений налогоплательщиков по налоговым вопросам, а также по предоставлению на них ответов. Министерство финансов РФ, Федеральная налоговая служба РФ и ее территориальные налоговые органы вполне могут организовать внутриведомственное взаимодействие по вопросам подготовки разъяснений нормативных актов в налоговой сфере. Введение режима «одного окна» позволило бы снизить вероятность получения отказа в предоставлении разъяснений по причине неправильного определения заявителем государственного органа, в чьей компетенции находится круг интересующих вопросов. Кроме этого, давно назрела необходимость законодательного закрепления закрытого детального, не допускающего расширительного толкования, перечня оснований для отказа в предоставлении государственной услуги по предоставлению компетентными государственными органами разъяснений о порядке исчисления и уплаты налогов, о правах и обязанностях налогоплательщиков.

Действия налогоплательщика по уяснению своих обязанностей в налоговой сфере уже косвенно свидетельствует в пользу его добросовестности. Допускаемые таким налогоплательщиком нарушения,

обусловленные неясностью налоговых норм, отсутствием должной реакции компетентных государственных органов на запросы налогоплательщика о предоставлении разъяснений, либо предоставление такими государственными органами разъяснений, которые в дальнейшем будут признаны неправильными, не должны приводить к негативным последствиям для этого налогоплательщика в любом случае.

В связи с этим, в целях исключения правоприменительной практики, ограничивающей смысл нормы пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ, считаем необходимым ее конкретизировать, а именно, дополнительно предусмотреть, что к обстоятельствам, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, относятся:

- выполнение налогоплательщиком (налоговым агентом) письменных разъяснений уполномоченного государственного органа независимо от даты их получения, в том числе и при получении разъяснений после представления налогоплательщиком соответствующей налоговой отчетности;

- использование налогоплательщиком (налоговым агентом) письменных разъяснений компетентных государственных органов, опубликованных в средствах массовой информации, размещенных в электронных справочных правовых системах, в том числе в случаях, когда указанные разъяснения были подготовлены в ответ на индивидуальный запрос другого налогоплательщика;

- уклонение уполномоченного государственного органа от предоставления налогоплательщику (налоговому агенту) разъяснений по вопросам применения налогового законодательства.

Также целесообразно перенимать положительный зарубежный опыт по информированию налогоплательщиков по вопросам применения законодательства. В большинстве стран признается право налогоплательщика получить разъяснения от компетентного органа по вопросам применения законодательства. В некоторых странах, в частности в Австралии, Бельгии, Италии и ряде других у налогоплательщика есть право запросить у

фискального органа разъяснения о налогообложении сделки даже до момента ее совершения [8]. Следует обратить внимание на подход к интересам налогоплательщикам в Италии, где предусматривается, что непредставление налоговым органом налогоплательщику разъяснений в течение 120 дней с момента подачи запроса означает согласие налогового органа с интерпретацией налогоплательщиком соответствующих налоговых норм [8]. Реализация такого варианта регулирования в России было бы очень позитивно воспринято российским предпринимательским сообществом.

В настоящей диссертации также отмечались недостатки налогового законодательства, обусловленные отсутствием четких юридических механизмов реализации прав и исполнению обязанностей налогоплательщиками, либо упущений при нормативном закреплении соответствующих процедур. Указанные дефекты правового регулирования необходимо выявлять и устранять, в том числе посредством детализации процедур. Например, в пп. 5.1 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ закреплено право налогоплательщиков на осуществление совместно с налоговыми органами сверки по налогам, при этом законодатель не стал регламентировать процедуру проведения сверки, оставив данные вопросы в ведении ФНС РФ. В настоящей диссертации обращалось внимание на отсутствие определенности в вопросе, каким образом налогоплательщик может обязать налоговый орган провести сверку по налогу в целях выявления переплат и задолженностей в разрезе налоговых периодов, так как действующими нормативными актами ФНС РФ предусмотрена фиксация в акте сверки только суммарного сальдо по налогу, без разделения его по налоговым периодам. В то же время указанная информация является важной, например, при рассмотрении споров, связанных с исчислением срока давности привлечения к налоговой ответственности с учетом положений ст. 113 Налогового кодекса РФ, срока давности взыскания задолженности, срока для возврата переплаты, установлением оснований для привлечения к ответственности за неуплату налогов, обоснованности выставления требований об уплате налогов и т.д.

В связи с этим представляется целесообразным на законодательном уровне:

- предусмотреть требования к содержанию актов сверки, предполагающих отражение в них сумм переплаты или недоимки в разрезе налоговых периодов, к которым они относятся;

- установить запрет на изменение налоговым органом ранее сверенного с налогоплательщиком сальдо расчетов, т.е. закрепить применение перспективного способа заполнения акта сверки, при котором исправления данных карточки расчета с бюджетом в актах сверки осуществляются в периоде отражения соответствующей записи, а не в периоде, к которому относится данное исправление;

- закрепить сроки исправления налоговым органом выявленных при проведении сверки ошибок, содержащихся в карточке расчетов с бюджетом.

В ряде случаев существует необходимость и в уточнении достаточно подробно регламентированных налоговых процедур.

Например, ст. 93 и ст. 93.1 Налогового кодекса РФ предусмотрена обязанность налогоплательщика в сжатые сроки исполнять требования налоговых органов о представлении пояснений и документов. При этом, как указывалось в настоящей диссертации, предприниматели при истребовании налоговыми инспекциями большого объема документов не всегда могут уложиться в отведенные законом сроки, т.е. вынужденно совершают налоговое правонарушение, за которое предусмотрена налоговая ответственность. Снижению негативного напряжения между налоговыми органами и налогоплательщиками в этом вопросе способствовало бы закрепление условий по дифференцированному увеличению сроков исполнения требований в зависимости от категории налогоплательщика (крупный, средний, малый бизнес), и суммарного количества истребованных налоговой инспекцией документов за определенный период времени (за 10 дней, за месяц или др.).

## Заключение

Учитывая высокую значимость предпринимательства в социальном и экономическом благополучии государства, всегда будут сохранять актуальность исследования проблематики в налоговой сфере, выявление причин возникновения споров и способов устранения неоправданных препятствий, сдерживающих предпринимательскую активность.

В рамках настоящего исследования был проведен анализ существующих подходов к определению термина «налоговые правоотношения», дана характеристика участникам налоговых правоотношений, особое внимание уделено статусу субъектов предпринимательства в налоговой сфере, их правам и обязанностям. В то же время основная цель исследования - изучение и классификация проблем, возникающих у предпринимателей в связи с реализацией ими прав и обязанностей, взаимодействием с другими участниками налоговых правоотношений, а также поиск путей их решения. Отдельно рассмотрены существующие способы защиты предпринимателей.

Выдвинутая гипотеза исследования о существовании множества препятствующих развитию предпринимательства серьезных проблем, обусловленных недостаточным уровнем нормативного регулирования в налоговой сфере, подтверждается. Правоприменительная практика, акты толкования налоговых норм компетентными государственными органами свидетельствуют о наличии большого пласта проблем в налоговой сфере, с которыми сталкиваются предприниматели. Практически все элементы налоговой сферы в той или иной степени содержат недостатки, негативно влияющие на качество предпринимательской среды. В диссертации, в частности, рассмотрены проблемы, связанные с исчислением налогов, организацией бухгалтерского и налогового учета, взаимодействием субъектов предпринимательской деятельности с налоговыми органами и иными субъектами налогового права, проблемы, связанные с привлечением предпринимателей к ответственности. Отдельно в качестве примера в



настоящей диссертации наглядно показано, как дефекты налоговых норм привели к множеству не всегда единообразно разрешенных судами споров по вопросам налогообложения только одной хозяйственной операции - приобретение топлива в целях бункеровки морских судов.

Основные причины существующих проблем в налоговой сфере:

– недостаточная определенность материальных и процессуальных норм, препятствующая выявлению воли законодателя;

– несовершенство коллизионной нормы, содержащейся в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, снижающее возможность ее применения в качестве барьера для произвольного толкования налоговых норм правоприменителями;

– отсутствие правовых механизмов реализации предпринимателями отдельных прав, закрепленных налоговым законодательством.

Возможны различные варианты решения проблем в сфере налогообложения в зависимости от их характера, в частности:

– формирование и публичное доведение до предпринимателей и территориальных налоговых органов правовой позиции Министерства финансов РФ и ФНС РФ по вопросам применения налоговых норм;

– нормативное толкование налоговых норм Конституционным Судом РФ и Верховным Судом РФ;

– выявление и устранение компетентным правотворческим государственным органом дефектов материальных и процессуальных норм, в том числе детализация процедур реализации налогоплательщиками своих прав и исполнения налоговых обязанностей;

– совершенствование правил разрешения противоречий, неясностей в налоговой сфере и их нормативное закрепление;

– формирование системы показателей деятельности территориальных налоговых органов, ориентированной на минимизацию неправомерных претензий к предпринимателям, снижение административной нагрузки на бизнес, повышение осведомленности налогоплательщиков и налоговых агентов о своих правах и обязанностях.

Как отмечается в настоящей диссертации, не всегда вышеперечисленные способы приводят к желаемому предпринимателями результату. Например, у предпринимателей существуют обоснованные опасения толкования Минфином РФ и фискальными органами налоговых норм с пробюджетным уклоном. Правовая позиция высших судебных органов в отношении новых налоговых норм формируется с большим временным отрывом от момента их вступления в силу, т.е. возникновения у предпринимателей обязанности ее применять. Кроме этого, как показывает практика, толкование одних и тех же налоговых норм судебными и компетентными государственными органами может носить противоречивый характер. Наибольшую роль в снижении конфликтности в налоговой сфере должны играть законодательные органы. Именно на них, а также на инициаторах законопроектов лежит моральная ответственность за качество налогового законодательства, комфортность во взаимоотношениях предпринимателей с другими участниками налоговых правоотношений. Учитывая невозможность достичь абсолютной определенности в налоговом праве, перед государственными органами, ответственными за налоговую политику, законодательными органами власти одной из приоритетных должна быть задача по созданию понятного правового механизма разрешения выявляемых в процессе толкования и правоприменения противоречий и неясностей содержащихся в нормативных актах положений.

Важный вклад в улучшение качества налогового законодательства России могут внести общественные объединения предпринимателей, институты, занимающиеся исследованиями в области права, ученые, юристы-практики. Для объединения усилий всех заинтересованных в решении этой задачи лиц, государству целесообразно создать открытую электронную площадку для накопления и актуализация списка проблем, с которыми сталкиваются предприниматели в налоговой сфере, а также сбор и систематизацию поступающих предложений по их решению в целях дальнейшего выбора наиболее оптимального варианта дальнейших действий.

## Список используемой литературы и используемых источников

1. Алексеев С.С. Общая теория права: В 2 т. Т. 2 / С.С. Алексеев. М.: Юридическая литература, 1982. 360 с.
2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 30.12.2021) // Консультант плюс: справочно-правовая система.
3. Арзамасов, Ю. Г. Обзор материалов круглого стола «методология и методика преподавания юридической техники в высшей школе» / Ю.Г. Арзамасов, М. М. Панарина, В. А. Назайкинская // Теория государства и права. – 2021. – № 3(24). – С. 185-236. – DOI 10.47905/MATGIP.2021.23.3.016. – EDN BQTGAT.
4. Баранов, В.М. Норморайтер как профессия / В.М. Баранов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2017. - № 6 (119). - С. 16–29.
5. Бартош, О.Н. Понятие и классификация способов защиты прав налогоплательщиков / О.Н. Бартош // Налоги (газета). 2009. № 22. С. 38 – 44 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
6. Брызгалин, А.В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика / А.В. Брызгалин // Налоговый вестник. 1999. № 10 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
7. Васянина Е.Л. Фискальное право России : монография / под ред. С.В. Запольского. Москва: КОНТРАКТ, 2013. 152 с. // Консультант плюс: справочно-правовая система.
8. Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке: монография / А.Ю. Ильин, А.А. Копина, И.И. Кучеров и др.; отв. ред. А.Ю. Ильин. М.: Проспект, 2017. 112 с. // Консультант плюс: справочно-правовая система.
9. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-З (ред. 05.01.2021) - Текст : электронный. - URL:

[https://minfin.gov.by/upload/depceen/acts/grazhdanskij\\_kodeks.pdf](https://minfin.gov.by/upload/depceen/acts/grazhdanskij_kodeks.pdf) (дата обращения: 13.12.2021).

10. Гражданский кодекс Российской Федерации. Постатейный комментарий к главам 1 - 5 / А.В. Барков, А.В. Габов, В.Г. Голубцов и др.; под ред. Л.В. Санниковой. М.: Статут, 2015. 662 с. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

11. Гражданский кодекс Российской Федерации. Постатейный комментарий к главам 1, 2, 3 / Б.М. Гонгало, А.В. Коновалов, П.В. Крашенинников и др.; под ред. П.В. Крашенинникова. М.: Статут, 2013. 336 с. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

12. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 25.02.2022) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

13. Давлетшин, Т.Г. Реформирование НДС: переход на налог на товары и услуги (НТУ) и изменения в понятийном аппарате / Т.Г. Давлетшин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2021. № 4. С. 33 - 49. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

14. Демин, А. В. Принцип определенности налогообложения : монография. М.: Статут, 2015. 368 с. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

15. Доклад Генерального прокурора РФ И.В. Краснова на XXIV Петербургском международном экономическом форуме - Текст : электронный // Генеральная прокуратура РФ : официальный сайт. – URL: <https://epp.genproc.gov.ru/web/gprf/mass-media/news?item=62464051> (дата обращения 08.05.2022).

16. Доклад Председателя Верховного Суда РФ Вячеслава Михайловича Лебедева к совещанию судей судов общей юрисдикции и арбитражных судов РФ 09.02.2022 - Текст : электронный // Верховный Суд РФ : официальный сайт. – URL: <http://www.supcourt.ru/files/30762/> (дата обращения 04.05.2022).

17. Доклад Уполномоченного при Президенте РФ по защите прав предпринимателей «Реестр системных проблем российского бизнеса – 2021» - Текст : электронный // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : официальный сайт. – 2022. – URL: <http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2021/3.pdf> (дата обращения 10.05.2022).

18. Ефремова, Е.С. Правовая природа налогового принуждения : монография / Е.С. Ефремова. - Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2020. - 160 с. - ISBN 978-5-7638-4254-8. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1818914> (дата обращения: 11.12.2021). – Режим доступа: по подписке.

19. Заинчуковская, Е.А. Дело Ахмадеевой: вопросы теории и практики при применении судами Постановления КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П / Е.А. Заинчуковская // Закон. 2020. № 3. С. 90 - 100. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

20. Зарипов, В.М. Почему Налоговый кодекс перестал быть настольной книгой инспектора? / В.М. Зарипов // Закон. 2021. № 5. С. 48 - 53. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

21. Заключение Комитета Совета Федерации Федерального Собрания РФ по бюджету и финансовым рынкам от 16.11.2015 № 3.5-03/1927 по Федеральному закону «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (618603-6) - Текст : электронный // Государственная Дума РФ : официальный сайт. - URL: <http://sozd.duma.gov.ru/download/294C4320-E258-4FF8-9A7E-A0F51E2706EF> (дата обращения 10.05.2022).

22. Иванов, А.В. Неопределенность налоговых норм. Есть ли решение проблемы? // Аллея науки. 2021. № 10 (61). — URL: [https://alley-science.ru/aktualnye\\_voprosy\\_politiki\\_i\\_prava\\_\\_10\\_61\\_\\_2021/](https://alley-science.ru/aktualnye_voprosy_politiki_i_prava__10_61__2021/) (дата обращения: 11.12.2021).

23. Иванов, А.В. Право налогоплательщика на получение разъяснений // Материалы IV Международной научно-практической конференции

Юридические и общественные науки. (Томск, 29 Октября 2021 г. ) С. 93 - 98  
— URL: [https://alley-science.ru/domains\\_data/files/Conference/МК%2082-84.pdf](https://alley-science.ru/domains_data/files/Conference/МК%2082-84.pdf)  
(дата обращения: 11.12.2021).

24. Казаков, В.В. Налоговая политика, налогообложение, налоговые правоотношения - основополагающие категории в системе налогового права / В.В. Казаков // Финансовое право. 2011. № 7. С. 26 - 28. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

25. Карасева, М.В. Налоговое и гражданское право: многомерная реальность / М.В. Карасева // Финансовое право. 2019. № 12. С. 37 - 42. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

26. Кашанин, А. В. Мелкие и бесспорные дела в российских судах / Кашанин, А. В., Малов, Д. В. ; Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». — М., 2021. URL: <https://www.hse.ru/mirror/pubs/share/468946509.pdf> (дата обращения: 04.03.2022).

27. Клейменова, М.О. Налоговое право: учебное пособие / М.О. Клейменова – М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. 368 с. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

28. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ (ред. от 30.12.2021) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

29. Конева, О. В. Налоговая безопасность хозяйствующего субъекта : монография . Красноярск : СФУ, 2019. 176 с. ISBN 978-5-7638-3946-3 // Лань : электронно-библиотечная система. URL: <https://e.lanbook.com/book/157676> (дата обращения: 14.03.2022). Режим доступа: для авториз. пользователей. Текст : электронный.

30. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

31. Копина, А.А. Налогово-правовой статус нотариуса и адвоката / А.А. Копина // Финансовое право. 2015. № 4. С. 32 - 36; Бюллетень нотариальной практики. 2015. № 2. С. 2 - 7. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

32. Копина, А.А. Обособленное подразделение: проблемы определения, разъяснения Минфина России и примеры судебной практики / А.А. Копина // Налоги. 2018. № 10. С. 1, 3 - 6. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

33. Копина, А.А. Права налогоплательщика / А.А. Копина // Налоги. 2016. № 21. С. 21 - 23 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

34. Мовчан, В.В. Правозащитная функция судебной власти в административном судопроизводстве: институциональный и функциональный аспекты / В.В. Мовчан // Вестник гражданского процесса. 2021. № 2. С. 205 - 225. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

35. Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. 528 с. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

36. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 01.05.2022) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

37. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.05.2022) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

38. Никифоров, А.В. Сравнительный анализ правового регулирования элементов НДС в Европейском союзе и Российской Федерации / А.В. Никифоров, И.А. Никифорова, С.А. Андреев // Налоги. 2016. № 5. С. 23 - 25. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

39. Об отдельных вопросах практики применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Информационное письмо

Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 22.12.2005 № 99 (ред. от 01.07.2014) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

40. Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации : Федеральный закон от 07.05.2013 № 78-ФЗ (ред. от 30.04.2021) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

41. Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов) : Приказ ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ (зарегистрирован в Минюсте России 16.09.2019 № 55942) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

42. Об утверждении формы Акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, страховым взносам, пеням, штрафам, процентам : Приказ ФНС России от 16.12.2016 № ММВ-7-17/685@ // Консультант плюс: справочно-правовая система.

43. Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации : Приказ Минфина России от 14.09.2018 № 194н (ред. от 13.10.2021) (зарегистрирован в Минюсте России 10.10.2018 № 52385) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

44. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

45. О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных



положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах : Федеральный закон от 22.07.2005 № 119-ФЗ // Консультант плюс: справочно-правовая система.

46. О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ : Приказ ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ (ред. от 21.01.2020) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

47. О внесении изменений в приложения к приказу ФНС России от 14.02.2017 № ММВ-7-8/182@ : Приказ ФНС России от 17.08.2021 № ЕД-7-8/757@ // Консультант плюс: справочно-правовая система.

48. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 23.11.2020 № 374-ФЗ (ред. от 26.03.2022) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

49. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части введения обратного акциза на этан, сжиженные углеводородные газы и инвестиционного коэффициента, применяемого при определении размера обратного акциза на нефтяное сырье : Федеральный закон от 15.10.2020 № 321-ФЗ (ред. от 02.07.2021) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

50. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 1 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" : Федеральный закон от 29.09.2019 № 326-ФЗ // Консультант плюс: справочно-правовая система.

51. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 23.11.2015 № 323-ФЗ // Консультант плюс: справочно-правовая система.

52. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 19.07.2018 № 199-ФЗ (ред. от 27.11.2018) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

53. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 30.07.2019 № 255-ФЗ (ред. от 29.09.2019) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

54. О защите конкуренции : Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ (ред. от 01.04.2022) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

55. О Конституционном Суде Российской Федерации : Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (ред. от 01.07.2021) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

56. О направлении Временного порядка проведения совместной сверки расчетов : Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 09.03.2021 № АБ-4-19/2990 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

57. О направлении уведомлений о вызове налогоплательщика в налоговый орган в рамках пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ : Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 02.12.2021 № ЕА-4-15/16838 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

58. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 30.07.2013 № 57 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

59. О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 28.02.2001 № 5 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

60. О некоторых вопросах участия прокурора в арбитражном процессе : Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 23.03.2012 № 15 (ред. от 25.01.2013) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

61. О порядке раскрытия федеральными органами исполнительной власти информации о подготовке проектов нормативных правовых актов и результатах их общественного обсуждения : Постановление Правительства РФ от 25.08.2012 № 851 (ред. от 17.05.2022) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

62. Определение Верховного Суда РФ от 09.09.2020 № 309-ЭС20-12056 по делу № А60-53687/2019 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

63. Определение Верховного Суда РФ от 16.09.2020 № 307-ЭС20-11859 по делу № А05-13467/2019 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

64. Определение Верховного Суда РФ от 16.06.2021 № 308-ЭС21-5441 по делу № А53-36694/2019 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

65. Определение Конституционного Суда РФ от 03.07.2007 № 524-О-О. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Морозовой Нины Васильевны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 2 статьи 22 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // Консультант плюс: справочно-правовая система.

66. Определение Конституционного Суда РФ от 09.07.2020 № 1642-О. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Газпром межрегионгаз» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 188, пунктом 5 статьи 194 и пунктом 1 статьи 195 Налогового кодекса Российской Федерации // Консультант плюс: справочно-правовая система.

67. Определение Конституционного Суда РФ от 15.05.2007 № 372-О-П. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации // Консультант плюс: справочно-правовая система.

68. Определение Конституционного Суда РФ от 04.03.2004 № 49-О. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Самарской городской общественной организации инвалидов «Волжанин» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 34 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // Консультант плюс: справочно-правовая система.

69. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

70. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 16.06.2020 № 307-ЭС19-23989 по делу № А56-60671/2019 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

71. О прокуратуре Российской Федерации : Федеральный закон от 17.01.1992 № 2202-1 (ред. от 01.07.2021) // Консультант плюс: справочно-правовая система.

72. Орлов, М.Ю. Принцип публичности налоговых отношений и правоприменительная практика / М.Ю. Орлов // Реформы и право. 2008. № 1 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

73. Паспорт проекта Федерального закона № 529626-6 «О налоговом консультировании» (в части введения института налоговых консультантов и налоговых консультаций)» - Текст : электронный // Государственная Дума РФ : официальный сайт. - URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529626-6?> (дата обращения: 04.03.2022).

74. Пепеляев, С.Г. ВС РФ обосновал «необоснованную» выгоду и оправдал «неосмотрительность» / С.Г. Пепеляев // Практическая бухгалтерия. 2020. № 6. С. 17 - 19. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

75. Пепеляев С.Г., Налоговое право : учебник для вузов / Р.И. Ахметшин, С.В. Жестков [и др.] ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Альпина Пабли., 2016. 796 с. ISBN 978-5-9614-4891-7. URL: <https://znanium.com/catalog/product/915081>. (дата обращения: 25.04.2021). Текст : электронный.

76. Письмо Министерства финансов РФ от 30.03.2015 № 03-07-06/17293 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

77. Письмо Министерства финансов РФ от 22.07.2016 № 03-03-06/1/43087 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

78. Письмо Министерства финансов РФ от 17.07.2017 № 03-03-06/1/45276 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
79. Письмо Министерства финансов РФ от 08.09.2017 № 03-03-06/1/57875 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
80. Письмо Министерства финансов РФ от 13.08.2018 № 03-07-11/57127 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
81. Письмо Министерства финансов РФ от 07.12.2018 № 03-13-08/88859 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
82. Письмо Министерства финансов РФ от 11.02.2019 № 03-03-14/8047 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
83. Письмо Министерства финансов РФ от 20.02.2020 № 03-11-11/12408 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
84. Письмо Министерства финансов РФ от 05.06.2020 № 03-13-08/48535 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
85. Письмо Министерства финансов РФ от 19.07.2021 № 03-07-11/57329 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
86. Письмо Министерства финансов РФ от 14.09.2021 № 03-03-06/1/74322 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
87. Письмо Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве от 02.09.2021 № 20-21/131926@ // Консультант плюс: справочно-правовая система.
88. Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 27.06.2018 № БС-4-11/12387@ // Консультант плюс: справочно-правовая система.
89. Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 05.04.2019 № СД-4-3/6350 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
90. По вопросу непривлечения по статье 126 при совершении правонарушений по непредставлению отчета и уведомлений по прослеживаемости : Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 04.10.2021 № ЕА-4-15/14005@ // Консультант плюс: справочно-правовая система.

91. Показатели деятельности ФНС России на 2021 г., утв. Минфином РФ 26.05.2021 — Текст : электронный // ФНС России : официальный сайт. - URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/indic21.pdf> (дата обращения: 13.12.2021).

92. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.10.2020 № Ф01-13135/2020 по делу № А82-19704/2019 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

93. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 02.07.2020 № Ф03-1975/2020 по делу № А24-6377/2019 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

94. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.06.2017 № Ф04-1700/2017 по делу № А67-8181/2016 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

95. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.12.2021 № Ф04-7669/2021 по делу № А70-4528/2021 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

96. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.05.2017 № Ф05-5617/2017 по делу № А40-190691/2016 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

97. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.05.2017 № Ф05-5671/2017 по делу № А40-166033/2016 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

98. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.06.2017 № Ф05-7240/2017 по делу № А40-170231/2016 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

99. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.06.2018 № Ф05-9376/2018 по делу № А40-157252/2017 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

100. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.02.2022 № Ф05-24309/2018 по делу № А40-24375/2017 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

101. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.01.2022 № Ф06-13291/2021 по делу № А55-18466/2020 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

102. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.05.2018 № Ф07-4481/2018 по делу № А42-4265/2017 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

103. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.09.2018 № Ф07-10642/2018 по делу № А05-10694/2017 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

104. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.09.2019 № Ф07-8395/2019 по делу № А05-12094/2018 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

105. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.07.2020 № Ф07-7285/2020 по делу № А05-13467/2019 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

106. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12.01.2021 № Ф08-11022/2020 по делу № А32-5879/2020 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

107. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.01.2021 № Ф08-11496/2020 по делу № А53-36694/2019 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

108. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.03.2018 № Ф09-563/18 по делу № А07-5656/2017 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

109. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 20.01.2022 № Ф09-9646/21 по делу № А60-14403/2021 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

110. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 20.11.2020 № 02АП-7479/2020 по делу № А82-4483/2020 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

111. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2017 № 09АП-19451/2017 по делу № А40-110081/16 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

112. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Консультант плюс: справочно-правовая система.

113. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 № 12-П. По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО «Папирус», ОАО «Дальневосточное морское пароходство» и ООО «Коммерческая компания «Балис» // Консультант плюс: справочно-правовая система.

114. Постановление Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П. По делу о проверке конституционности подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной



ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан // Консультант плюс: справочно-правовая система.

115. Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П. По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Омскшина» // Консультант плюс: справочно-правовая система.

116. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П. По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Консультант плюс: справочно-правовая система.

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

118. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П. По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Парус» // Консультант плюс: справочно-правовая система.

119. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Консультант плюс: справочно-правовая система.

120. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 21.01.2003 № 7116/02 по делу № А42-4793/01-5 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

121. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 20.12.2005 № 9263/05 по делу № А75-5884-А/04-296/2005 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

122. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 21.03.2006 № 13815/05 по делу № А34-7846/04-с16 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

123. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 20.11.2007 № 8815/07 по делу № А41-К2-19605/06 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

124. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 13.05.2008 № 17718/07 по делу № А40-13151/06-98-80 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

125. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 10.02.2012 по делу № А40-24857/11-62-213 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

126. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 30.01.2006 по делу № А09-8279/04-29 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

127. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.10.2019 № 14АП-8690/2019 по делу № А05-4352/2019 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

128. Предпринимательский кодекс Республики Казахстан от 29.10.2015 № 375-V ЗРК (ред. 01.01.2022) - Текст : электронный. // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан. - URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1500000375> (дата обращения: 10.04.2022).

129. Проект федерального закона «О внесении изменений в статью 165 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (1237255-7) - Текст : электронный // Государственная Дума РФ : официальный сайт. - URL: <https://sozd.duma.gov.ru/download/C6F9677A-60B5-4ED8-A035-08AAD3ABABD6> (дата обращения: 04.03.2022).

130. Решение Арбитражного суда Амурской области от 17.11.2014 по делу № А04-6039/2014 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

131. Решение Арбитражного суда Архангельской области от 27.12.2021 по делу № А05-11611/2021 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

132. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 03.03.2020 по делу № А40-37267/19-112-337 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

133. Решение Арбитражного суда Рязанской области от 19.09.2018 по делу № А54-8601/2017 // Консультант плюс: справочно-правовая система.

134. Ротбард, М. Экономическая мысль : в 2 т. Т. 1. От Античности до Адама Смита : монография / М. Ротбард. - Москва ; Челябинск : Социум, 2020. - 615 с. - ISBN 978-5-91603-727-2. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1208981> (дата обращения: 13.12.2021). – Режим доступа: по подписке.

135. Рыжаков, А.П. Привлечение переводчика к мероприятиям налогового контроля. Комментарий к ст. 97 НК РФ (Подготовлен для системы КонсультантПлюс) / А.П. Рыжаков // Консультант плюс: справочно-правовая система, 2020.

136. Сасов, К.А. Солидарная ответственность в налоговом праве / К.А. Сасов. — Москва : Альпина Паблишер, 2019. — 208 с. — ISBN 978-5-9614-1737-1. — Текст : электронный // Электронно-библиотечная система IPR BOOKS : [сайт]. — URL: <https://www.iprbookshop.ru/82416.html> (дата обращения: 11.12.2021). — Режим доступа: для авторизир. пользователей.

137. Сводка предложений, поступивших в связи с проведением публичного обсуждения проект федерального закона «О внесении изменений в статью 165 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» — Текст : электронный // Министерство финансов РФ : официальный сайт. - URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/npa\\_projects/Svodka\\_predlozheniy\\_416.rtf](https://minfin.gov.ru/common/upload/npa_projects/Svodka_predlozheniy_416.rtf) (дата обращения: 11.12.2021).

138. Смит, Адам. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит : [перевод с английского]. – Москва : Издательство АСТ, 2021. – 960 с.
139. Тедеев, А.А. Спорные вопросы сущности и понятия налогового правоотношения / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина // Адвокат. 2006. № 8 // Консультант плюс: справочно-правовая система.
140. Ткачева, Т.И. О соотношении субъектов предпринимательской деятельности с их объединениями на примере простого товарищества / Т.И. Ткачева // Юрист. 2017. № 19. С. 19 – 21. // Консультант плюс: справочно-правовая система.
141. Томсинов, В. А. Императрица Екатерина Вторая. Наказ, данный Комиссии о сочинении проекта нового Уложения : учебное пособие / В.А. Томсинов. — Москва : Зерцало, 2008. — 544 с. — ISBN 978-5-8078-0152-4. — Текст : электронный // Цифровой образовательный ресурс IPR SMART : [сайт]. — URL: <https://www.iprbookshop.ru/4514.html> (дата обращения: 30.04.2022). — Режим доступа: для авторизир. пользователей
142. Тютин, Д.В. Налоговое право: Курс лекций (Подготовлен для системы КонсультантПлюс) / Д.В. Тютин // Консультант плюс: справочно-правовая система, 2020.
143. Хайруллина, О.И. Налоговые риски компаний: интерпретация и опыт управления / О.И. Хайруллина, О.Ю. Снигирева // Налоги. 2020. № 3. С. 17 - 21. // Консультант плюс: справочно-правовая система.
144. Халимов, Ф.С. Правовой анализ классификации налоговых рисков / Ф.С. Халимов // Налоги. 2020. № 1. С. 26 - 30. // Консультант плюс: справочно-правовая система.
145. Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д.М. Щекин ; под ред. С.Г. Пепеляева. // Консультант плюс: справочно-правовая система, 2007.

146. Ядрихинский, С.А. К вопросу о понятии налогового правоотношения / С.А. Ядрихинский // *Налоги*. 2018. № 6. С. 16 - 19. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

147. Ядрихинский, С.А. Принцип состязательности при административном рассмотрении налогового спора / С.А. Ядрихинский // *Законы России: опыт, анализ, практика*. 2018. № 12. С. 69 - 75. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

148. Янкевич, С. В. Налоговые споры в Российской Федерации: понятие и источники правового регулирования / С. В. Янкевич // *Публично-правовые исследования*. – 2015. – № 1. – С. 56-75. // Консультант плюс: справочно-правовая система.

149. Ana Clara da Conceição Borrego. Tax compliance and tax complexity in Portugal: essays on the perception of tax professionals. 2014 // *Biblioteca da Universidade do Minho* [Электронный ресурс]. URL: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/38474/1/Ana%20Clara%20da%20Concei%c3%a7%c3%a3o%20Borrego.pdf> (дата обращения: 06.12.2020) — Режим доступа: для авториз. пользователей.

150. Curran, Michael and Yapa, Prem W.S., Examining the Taxation Profession in Australia – A Framework, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(3), 2021, 3-22. doi:10.14453/aabfj.v15i3.2 [Электронный ресурс]. URL: <https://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=2217&context=aabfj> (дата обращения: 06.05.2022)

151. Kordzadze, Marine. Peculiarities of discussing tax disputes in court. *Journal of Public Administration, Finance and Law*, т. 10, No 19, 2021. [Электронный ресурс]. URL: <https://doi.org/10.47743/jopafjl-2021-19-12> (дата обращения: 06.05.2022).

152. Lee J, Kim S, Kim E. Designation as the Most Admired Firms to the Sustainable Management of Taxes: Evidence from South Korea. *Sustainability*.

2021; 13(14):7994. [Электронный ресурс]. URL: <https://doi.org/10.3390/su13147994> (дата обращения: 06.05.2022).

153. Oates, Wallace E., and Robert M. Schwab. 2015. «The Window Tax: A Case Study in Excess Burden». *Journal of Economic Perspectives*, 29 (1): 163-80. DOI: 10.1257/jep.29.1.163 [Электронный ресурс]. URL: <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.29.1.163> (дата обращения: 06.05.2022).

154. Onu, D.; Oats, L.; Kirchler, E.; Hartmann, A.J. Gaming the System: An Investigation of Small Business Owners' Attitudes to Tax Avoidance, Tax Planning, and Tax Evasion. *Games* 2019, 10, 46. [Электронный ресурс]. URL: <https://doi.org/10.3390/g10040046> (дата обращения: 06.05.2022).