

УДК 347.73:336.22  
ББК 67.402.23

**С.С. БЫКОВ**  
кандидат экономических наук, доцент  
Байкальского государственного университета экономики и права,  
г. Иркутск  
e-mail: bstepan@yandex.ru

**Е.С. КУТУЗОВА**  
студент Байкальского государственного университета  
экономики и права, г. Иркутск  
e-mail: katerina\_kutuzova@mail.ru

## МЕТОДЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: КЛАССИФИКАЦИЯ И ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ\*

---

Предлагается классифицировать методы государственного противодействия уклонению от уплаты налогов в зависимости от сферы применения на специальные и универсальные. Рассматриваются проблемы применения на практике такого универсального метода, как признание налоговыми органами незаконными сделок, заключенных с целью уклонения от уплаты налогов с взысканием в доход государства всего полученного по таким сделкам.

*Ключевые слова:* уклонение от уплаты налогов; противодействие; налоговая ответственность; незаконные сделки.

---

**S.S. BYKOV**  
PhD in Economics, Associate Professor,  
Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk  
e-mail: bstepan@yandex.ru

**E.S. KUTUZOVA**  
student, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk  
e-mail: katerina\_kutuzova@mail.ru

## METHODS OF COUNTERACTION TO TAX EVASION: CLASSIFICATION AND PROBLEMS OF THEIR APPLICATION

---

It is offered to classify the methods of state counteraction to tax evasion into special and universal ones depending on the sphere of application. The authors study the problems of practical application of such universal method when tax authorities declare transactions, which have been made in order to evade taxes, illegal and collect all profits received in such transactions to the state revenue.

*Keywords:* tax evasion; counteraction; tax liability; illegal transactions.

---

В соответствии с Основными направлениями налоговой политики России на 2012–2014 гг. [8] совершенствование методов и инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов провозглашено одним из приоритетных направлений налоговой политики России

на ближайшую перспективу. Цель настоящей статьи — изложить авторский взгляд на методологию противодействия уклонению от уплаты налогов в России, а также рассмотреть проблемы применения на практике такого метода, как признание налоговыми органами

---

\* Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-60 (шифр заявки 6.3132.2011) «Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования», реализуемого в рамках государственного задания на выполнение работ (оказание услуг).

незаконными сделок, заключенных с целью уклонения от уплаты налогов с взысканием в доход государства всего полученного по таким сделкам.

Методы противодействия уклонению от уплаты налогов, по нашему мнению, условно можно разделить на две группы: специальные методы и универсальные методы.

Специальные методы закреплены в ч. 2 Налогового кодекса РФ (НК РФ) [4] и предполагают противодействие уклонению от уплаты конкретного налога. Примерами таких методов может выступать ограничение на применение упрощенной системы налогообложения определенными категориями организаций и индивидуальных предпринимателей, особый порядок подтверждения нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость и т.д.

Универсальные методы противодействия не ограничиваются каким-либо конкретным налогом — они в полном смысле этого слова универсальны и способствуют соблюдению налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства РФ о налогах и сборах в целом.

С этих позиций к универсальным методам противодействия уклонению от уплаты налогов можно, в частности, отнести применение мер ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах (гл. 16 НК РФ); применение мер, направленных на обеспечение исполнения обязанности по уплате налога (гл. 11 НК РФ); контроль налоговых органов в сфере трансфертного ценообразования (гл. 14.1–14.5 ст. 20, 40 НК РФ); контроль за обоснованностью получения налогоплательщиками налоговой выгоды, а также признание налоговыми органами незаконными сделок, заключенных с целью уклонения от уплаты налогов и взыскание в доход государства всего полученного по таким сделкам. По нашему мнению, наличие в законодательстве о налогах и сборах универсальных методов противодействия уклонению от уплаты налогов позволяет говорить о том, что противодействие уклонению от уплаты налогов является в некоторой степени характерной чертой метода правового регулирования налоговых правоотношений и функцией налогового права в целом.

Следует отметить, что в настоящий момент возможность применения на практике последнего, крайне своеобразного и спор-

ного универсального метода — признания налоговыми органами незаконными сделок, заключенных с целью уклонения от уплаты налогов и взыскания в доход государства всего полученного по таким сделкам, поставлена под сомнение.

До 2008 г., т.е. до момента появления Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 ГК РФ» от 10 апреля 2008 г. № 22, налоговые органы активно обращались в арбитражные суды с исками о признании недействительными сделок налогоплательщиков, совершенных с целью уклонения от уплаты налогов, по мотиву признания их противоречащими основам правопорядка и нравственности и, следовательно, ничтожными в соответствии со ст. 169 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) [1].

В большинстве дел, по которым налоговые органы предъявляли требования по ст. 169 ГК РФ, налогоплательщики-организации обвинялись в том, что в целях экономии на налогах они прикрывали реальную сделку другими сделками, имеющими более льготный налоговый режим, или создавали видимость осуществления сделок [5].

Подобная ситуация была зафиксирована в деле ОАО «Уфимский НПЗ», который заключил с двумя организациями, зарегистрированными в г. Байконуре и пользующимися льготами по налогам, договоры аренды на принадлежащие ему сооружения нефтехимического предприятия, расположенные в г. Уфе [11]. Арбитражный суд признал проведенные сделки, во-первых, мнимыми (фактически завод продолжал на указанных мощностях свою обычную деятельность), а во-вторых, совершенными с целью уклонения от уплаты налогов (нефтепродукты оформлялись на «безналоговые» байконурские организации). Исходя из этого, Арбитражный суд Московской области и вышестоящие судебные инстанции признали заключенные ОАО «Уфимский НПЗ» сделки ничтожными и заведомо противоречащими основам правопорядка и нравственности с соответствующими «конфискационными» последствиями [14].

Высший арбитражный суд РФ [10], а вслед за ним и Конституционный суд РФ [6] признали правоту налоговых органов по делу ОАО «Уфимский НПЗ» и тем самым, в общем-то, легализовали правоприменительную

практику в ряде других аналогичных дел. Так, в деле фирмы «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» [12] налоговый орган оспорил договор об оказании фирмой аудиторских услуг ОАО «НК ЮКОС» ввиду «антисоциальности» этой сделки. По мнению налогового органа, целью договора являлось вовсе не проведение аудита, а составление такого аудиторского заключения, которое показало бы акционерам ОАО «НК ЮКОС» и другим заинтересованным лицам, что деятельность компании вполне соответствует закону. В результате с аудиторской фирмы в доход государства был взыскан гонорар по договору в размере 480 тыс. дол. [14].

До 2008 г. при установлении факта неуплаты налога по такого рода сделкам налоговый орган был вправе взыскать с налогоплательщика в доход государства:

- налог, не поступивший в бюджет в результате незаконных действий (ст. 45 НК РФ);
- пени как компенсацию потерь государства за каждый день просрочки уплаты налога (ст. 75 НК РФ);
- штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога (п. 3 ст. 122 НК РФ), т.е. применить меру ответственности за умышленно совершенное налоговое правонарушение.

Более того, уклонение от уплаты налогов в крупном и особо крупном размерах грозило налогоплательщикам уголовной ответственностью в соответствии со ст. 198 и 199 Уголовного кодекса РФ. Кроме перечисленных мер, налоговые органы имели реальную возможность обращаться в арбитражные суды с исками о взыскании всего полученного сторонами по сделке в доход государства. Очевидно, что имущество, передаваемое по сделке, может в несколько раз превышать по стоимости сумму неуплаченного налога [5]. Так было, например, в деле о взыскании по иску налогового органа в доход государства акций предприятий Башкирского ТЭК [13].

Ситуация полностью изменилась с появлением Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 ГК РФ» от 10 апреля 2008 г. № 22. В силу положений данного Постановления, налоговые органы потеряли право требовать в суде применения последствий недействительности сделки, предусмотренных ст. 169 ГК РФ. Пленум ВАС РФ мотивировал это

тем, что взыскание в доход Российской Федерации всего полученного (причитавшегося) по сделке не является мерой, направленной на обеспечение поступления в бюджет налогов, в связи с чем такие действия выходят за рамки полномочий налоговых органов [8]. В качестве компенсации Пленум ВАС РФ в этом же Постановлении предусмотрел, что для обеспечения поступления в бюджет налогов в полном объеме налоговый орган вправе по таким делам предъявить требование о признании совершенных налогоплательщиками сделок мнимыми или притворными в соответствии со ст. 170 ГК РФ [Там же].

Важно обратить внимание на то, что признание сделки мнимой или притворной влечет уже совершенно другие правовые последствия, нежели признание ее противной основам правопорядка и нравственности, т.е. налоговый орган уже не вправе взыскать в доход государства имущество, полученное сторонами подобной сделки, а, следовательно, налогоплательщики защищены от применения в налоговых спорах ст. 169 ГК РФ, носящей конфискационный характер [5].

Следует отметить, что подход, сформулированный Пленумом ВАС РФ, является крайне спорным. Согласно ст. 166 ГК РФ, требование о применении последствий недействительности ничтожной сделки может быть предъявлено любым заинтересованным лицом [1], а согласно Закону РФ «О налоговых органах РФ» от 21 марта 1991 г. № 943-1, налоговым органам предоставляется право предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам [3]. Следовательно, позиция Пленума ВАС РФ по данному вопросу явно противоречит действующему законодательству.

Подход ВАС РФ, заключающийся в ограничении конфискационных последствий недействительности сделок и полномочий налоговых органов по таким делам, — вопрос, на наш взгляд, политический. В настоящее время он решен на уровне судебного акта — Постановления Пленума ВАС РФ № 22. Однако данную проблему в ближайшее время предлагается решить окончательно. В частности, в Концепции развития гражданского законодательства РФ [3] предлагается фактически заново переписать

ст. 169 ГК РФ, предусмотрев в ней возможность применения общих последствий недействительности сделок, установленных ст. 167 ГК РФ, т.е. двусторонней реституции. Однако в случаях, прямо предусмотренных законом, т.е. в качестве альтернативного последствия недействительности такой сделки, суд может взыскать в доход Российской Федерации все полученное по такой сделке сторонами, действующими умышленно. При этом такое последствие должно применяться лишь в ограниченном числе случаев, прежде всего, когда какое-либо общественно неприемлемое деяние не получает адекватной оценки в уголовном или административном праве [3].

На наш взгляд, неверно лишать налоговые органы права обращаться в арбитражные суды с исками о признании незаконными сделок, совершенных с целью уклонения от уплаты налогов и о взыскании всего полученного по таким сделкам в доход государства, поскольку это влечет снижение эффективности работы налоговых органов в сфере противодействия уклонению от уплаты налогов [2]. Кроме того, санкции за уклонение от уплаты налогов как за деяние, противоречащее основам правопорядка и нравственности, должны не только компенсировать потери государства вследствие недобросовестных действий налогоплательщиков, но и носить ярко выраженный карательный характер.

#### Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: Ч. 1: федер. закон от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
2. Киреенко А.П., Быков С.С. Оценка издержек налогообложения на основе данных бухгалтерского учета // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права) (электронный журнал). 2011. № 6. URL: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=13164> (Идентификац. номер статьи в НТЦ «Информрегистр» 0421100101\0275).
3. Концепция развития гражданского законодательства Российской Федерации (одобрена решением Совета при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства от 7 окт. 2009 г.) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 7 июня 2011 г.) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Новое Постановление Пленума ВАС РФ № 22: ограничены пределы действия нормы ст. 169 ГК РФ. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/article/6590/>.
6. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Уфимский нефтеперерабатывающий завод» на нарушение конституционных прав и свобод статей 169 Гражданского кодекса Российской Федерации и абзацем третьим пункта 11 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»: определение Конституционного суда РФ от 8 июня 2004 г. № 226-О [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. О налоговых органах Российской Федерации: федер. закон от 21 марта 1991 г. № 943-1 (в ред. от 27 нояб. 2010 г.) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации: постановление Пленума ВАС РФ от 10 апр. 2008 г. № 22 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Постановление Президиума ВАС РФ от 25 января 2005 г. № 10750/04 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Постановление ФАС Московского округа от 26 мая 2003 г. № КГ-А41/3104-03 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Постановление ФАС Московского округа от 31 октября 2008 г. № КГ-А40/9882-08-П-А, Б по делу № А40-77631/06-88-185 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Постановление ФАС Московского округа от 13 марта 2009 г. № КГ-А40/14727-07 по делу № А40-78279/06-62-220 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Правопорядок, нравственность и налоговые органы [Электронный ресурс]. URL: [http://www.rocheduffay.ru/articles/article\\_169.htm](http://www.rocheduffay.ru/articles/article_169.htm).

#### References

1. Grazhdanskii kodeks Rossiiskoi Federatsii: Ch. 1: feder. zakon ot 30 noyab. 1994 g. № 51-FZ // Sbranie zakonodatel'stva RF. 1994. № 32. St. 3301.
2. Kireenko A.P., Bykov S.S. Otsenka izderzhok nalogooblozheniya na osnove dannykh bukhgalterskogo uche-ta // Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii (Baikal'skii gosudarstvennyi universitet ekonomiki

i prava) (elektronnyi zhurnal). 2011. № 6. URL: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=13164> (Identifikats. nomer stat'i v NTTs «Informregistr» 0421100101\0275).

3. Kontseptsiya razvitiya grazhdanskogo zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii (odobrena resheniem Soveta pri Prezidente RF po kodifikatsii i sovershenstvovaniyu grazhdanskogo zakonodatel'stva ot 7 okt. 2009 g.) [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».

4. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii: feder. zakon ot 31 iyulya 1998 g. № 146-FZ (v red. ot 7 iyunya 2011 g.) // Sobranie zakonodatel'stva RF. 1998. № 31. St. 3824.

5. Novoe Postanovlenie Plenuma VAS RF 22: ogranicheny predely deistviya normy st. 169 GK RF. [Elektronnyi resurs]. URL: <http://www.garant.ru/article/6590/>.

6. Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby otkrytogo aktsionernogo obshchestva «Ufimskii neftepererab atyvayushchii zavod» na narushenie konstitutsionnykh prav i svobod statei 169 Grazhdanskogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii i abzatsem tret'im punkta 11 stat'i 7 Zakona Rossiiskoi Federatsii «O nalogovykh organakh Rossiiskoi Federatsii»: opredelenie Konstitutsionnogo suda RF ot 8 iyunya 2004 g. № 226-O [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».

7. O nalogovykh organakh Rossiiskoi Federatsii: feder. zakon ot 21 marta 1991 g. № 943-1 (v red. ot 27 noyab. 2010 g.) [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».

8. O nekotorykh voprosakh praktiki rassmotreniya sporov, svyazannykh s primeneniem stat'i 169 Grazhdanskogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: postanovlenie Plenuma VAS RF ot 10 apr. 2008 g. № 22 [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».

9. Osnovnye napravleniya nalogovoi politiki Rossiiskoi Federatsii na 2012 god i na planovyi period 2013 i 2014 godov [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».

10. Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 25 yanvarya 2005 g. № 10750/04 [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».

11. Postanovlenie FAS Moskovskogo okruga ot 26 maya 2003 g. № KG-A41/3104-03 [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».

12. Postanovlenie FAS Moskovskogo okruga ot 31 oktyabrya 2008 g. № KG-A40/9882-08-P-A, B po delu № A40-77631/06-88-185 [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».

13. Postanovlenie FAS Moskovskogo okruga ot 13 marta 2009 g. № KG-A40/14727-07 po delu № A40-78279/06-62-220 [Elektronnyi resurs]. Dostup iz sprav.-pravovoi sistemy «Konsul'tantPlyus».

14. Pravoporyadok, nravstvennost' i nalogovye organy [Elektronnyi resurs]. URL: [http://www.roche-duffay.ru/articles/article\\_169.htm](http://www.roche-duffay.ru/articles/article_169.htm).