

К ДИСКУССИИ О ПОНЯТИИ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ЕГО ЗНАЧЕНИИ В ПРИЗНАНИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛЮ*

В статье содержится краткое описание гипотезы о решающей роли противодействия уклонению от уплаты налогов в формировании и функционировании системы российского налогового права, а также приведены доводы в пользу наличия у налогового права черт отраслевой самостоятельности. Доказывается, что наиболее характерной чертой налоговых правоотношений является конфликтность, которая с одной стороны предопределяет наличие у налогового права такой функции, как противодействие уклонению от уплаты налогов (не исключая при этом наличия иных функций), а с другой стороны свидетельствует о качественной неоднородности финансовых отношений. Рассматривая противодействие уклонению от уплаты налогов одновременно как характерную черту предмета, характерную черту метода, функцию и принцип российского налогового права, автор приходит к выводу о необходимости проведения широкой научной дискуссии относительно самостоятельности налогового права как отрасли и роли противодействия уклонению от уплаты налогов в ее формировании и функционировании.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов; уклонение от налогообложения; уклонение от налогов; уклонение от уплаты налога; уклонение от уплаты налогов и сборов; противодействие уклонению от уплаты налогов; налоговое планирование; финансовое право; предмет финансового права; система финансового права; налоговое право; принципы налогового права; оппортунизм; минимизация налогов.

S. S. BYKOV

*PhD in Economics, Associate Professor,
Baikal State University of Economics and Law*

TO DISCUSSION ON THE NOTION OF COUNTERACTION AGAINST TAX EVASION AND TAX AVOIDANCE AND THEIR VALUE IN RECOGNITION OF TAX LAW AS AN INDEPENDENT BRANCH

The article provides a brief description of the hypothesis of the crucial role of counteraction against tax evasion and tax avoidance in formation and functioning of the Russian tax law system and gives arguments in support of availability of branch independence features in tax law. It is proved that the most distinctive feature of tax legal relations is proneness to conflict which is, on the one hand, determines the availability of such tax law function as counteraction against tax evasion and tax avoidance (not excluding the presence of other functions), and, on the other hand, indicates the qualitative heterogeneity of financial relations. Considering counteraction against tax evasion and tax avoidance as a characteristic feature of an object, a characteristic feature of a method, as a function and a principle of the Russian tax law simultaneously, the author concludes that the issues of independence of tax law as a separate branch and the role of counteraction against tax evasion and tax avoidance in its formation and operation are required to be discussed.

Keywords: tax avoidance; tax evasion; tax planning; counteraction against tax avoidance and tax evasion; fiscal law; fiscal law principles; legal regulation of tax legal relations; fiscal law function; opportunism.

Уже на протяжении нескольких лет в программах документах различного уровня, принимаемых в области налогово-бюджетной политики, достаточно отчетливо дела-

ется акцент на необходимости скорейшей активизации деятельности, направленной на противодействие уклонению от уплаты налогов. Начиная с Бюджетного послания

* Работа выполнена при финансовой поддержке научно-исследовательского проекта РГНФ «Повышение уровня жизни населения на основе развития пенсионной системы России» (проект № 12-32-01233а2).

Президента РФ «О бюджетной политике в 2010–2012 годах»¹, продолжая в Основных направлениях налоговой политики России на 2012 и плановый период 2013–2014 гг.², Указе Президента РФ «О долгосрочной государственной экономической политике» от 7 мая 2012 г. № 596³ и заканчивая Основными направлениям налоговой политики России на 2013–2015 гг., а также на 2014–2016 гг.⁴,

¹ Упоминается, что риск для стабильности доходной части бюджета по-прежнему представляет практика использования схем уклонения от уплаты налогов. В этой связи целесообразно: 1) законодательно закрепить инструменты противодействия злоупотреблению нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в целях минимизации налогов, используя при этом практический опыт, накопленный арбитражными судами; 2) оперативно принять поправки в Налоговый кодекс РФ в части, касающейся контроля за трансфертным ценообразованием. При этом соответствующие поправки должны исключить риски неоднозначного толкования законодательных норм участниками налоговых правоотношений, гарантировать работоспособность нового механизма контроля и быть направлены на минимизацию существующих рисков, связанных с использованием трансфертных цен; 3) Законодательно закрепить механизмы противодействия использованию соглашений об избежании двойного налогообложения в целях минимизации налогов при осуществлении операций с иностранными компаниями, когда конечными выгодоприобретателями не являются резиденты страны, с которой заключено соглашение.

² Предусматривается внедрение инструментов, противодействующих уклонению от уплаты налогов. В частности, законодательное закрепление инструментов противодействия злоупотреблению нормами законодательства в целях минимизации налогов. По мнению разработчиков, реализация в законодательстве подобного механизма во многом позволит обеспечить стабильность имущественных отношений, предсказуемость действий участников налоговых отношений. Для подготовки соответствующих законодательных положений предполагалось использование практики, накопленной арбитражными судами, а также зарубежного опыта. Успешное решение поставленной задачи должно способствовать реализации принципа всеобщности и равенства налогообложения.

³ Вновь избранный Президент РФ поручил Правительству РФ до конца декабря 2012 г. обеспечить реализацию мер, направленных на повышение прозрачности финансовой деятельности хозяйственных обществ, включая противодействие уклонению от налогообложения в Российской Федерации с помощью офшорных компаний и фирм-однодневок.

⁴ В качестве самостоятельных разделов политики отражены «Противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций», а также «Обеспечение привлечения к налогообложению лиц, уклоняющихся от исполнения обязанностей налогоплательщика, в том числе посредством использования схем с участием «фирм-однодневок».

последовательно формируется вектор реформирования налогового законодательства в направлении создания условий, препятствующих деятельности, целью которой является минимизация налоговых платежей в бюджетную систему. Эта тенденция характерна не только для России: борьба с уклонением от уплаты налогов обрела в последние годы общемировые масштабы и стала одним из ключевых моментов международного сотрудничества, о чем, в частности, свидетельствуют неоднократные встречи министров финансов стран Группы двадцати (G20), посвященные поиску практических решений в области обмена информацией и борьбы с размыванием налоговой базы [15].

Однако в российской науке налогового права эта проблема незаслуженно обделена вниманием. Незаслуженно прежде всего потому, что актуальность данной проблемы не исчерпывается сугубо практическим аспектом. На наш взгляд, противодействие уклонению от уплаты налогов — это едва ли не ключевая категория теории налогового права, интегрирующая налоговое право в единую и, что крайне важно отметить, самостоятельную отрасль российского права. Не останавливаясь подробно на аргументации данного вывода, уже неоднократно изложенной ранее [4; 9, с. 20–35], отметим, что она заключалась в пяти основных тезисах:

1. Поскольку по своей экономической природе отношения по уплате налогов являются индивидуально безвозмездными, обязанной стороне (налогоплательщику) характерна оппортунистическая мотивация — стремление уклониться от исполнения возложенной на него обязанности. У государства же в таких условиях нет иного выбора, кроме как реагировать адекватным образом и противодействовать этому стремлению. Соответственно, наличие естественного конфликта интересов двух основных субъектов этих отношений — государства и налогоплательщика, — индуцируемого оппортунизмом последнего, является наиболее характерной чертой налоговых правоотношений, выделяющей их из прочих.

2. Естественная и имманентная конфликтность этих отношений отражается на содержании регламентирующих их норм права, основной функциональной нагрузкой которых становится принуждение налогопла-

тельщиков к исполнению возложенных на них обязанностей. Даже самый беглый анализ положений общей части Налогового кодекса РФ (НК РФ) позволяет сказать, что предназначением большинства закрепленных в ней норм¹ является предотвращение уклонения от уплаты налогов. Следовательно, противодействие уклонению от уплаты налогов можно с полной уверенностью назвать одной из основных функций налогового права.

3. Она же (конфликтность) предопределяет и методологию правового регулирования этих отношений, изобилующую различного рода средствами правового реагирования на уклонение от уплаты налогов [12, с. 290–303]. Тем самым противодействие выступает также как наиболее, на наш взгляд, внятная и характерная черта метода правового регулирования налоговых отношений.

4. Помимо всего прочего, недопущение деятельности, направленной на уклонение от уплаты налогов, за последние 15 лет фактически обрело в России характер принципа правового регулирования налоговых отношений. Данный вывод следует из анализа правотворческой (по сути) практики Конституционного Суда РФ² и Высшего арбитражного суда РФ³.

¹ См. напр. нормы, касающиеся обязанностей налогоплательщиков, прав налоговых органов, порядка принудительного взыскания налога, обеспечительных мер, декларирования, налогового контроля, налоговой ответственности и др.

² По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: постановление Конституционного Суда РФ от 12 окт. 1998 г. № 24-П; По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О и др.

³ См. напр. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12 окт. 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12; Постановления Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 1997/10, от 6 июля 2010 г. № 17152/09, от 29 сент. 2010 г. № 2341/10, от 15 июня 2010 г. № 1810/10, от 14 сент. 2010 г. № 1814/10, от 14 сент. 2010 г. № 1812/10, от 14 сент. 2010 г. № 1809/10, от 11 мая 2010 г. № 18172/09 // СПС «КонсультантПлюс».

5. Наконец, изучение динамики налогового законодательства, а также упомянутых ранее программных документов позволяет сделать вывод о наличии самостоятельного вектора развития налогового законодательства в направлении создания крайне неблагоприятных условий для налогоплательщиков, стремящихся уклониться от исполнения предусмотренной ст. 57 Конституции РФ обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Однако приведенные положения нельзя назвать соответствующими в полной мере сложившейся в науке финансового права общепринятой точке зрения (см. напр.: [6, с. 58–88; 13, с. 23–36 и др.]). В этой связи автор выражает свою признательность Е. Ю. Грачевой и Ю. А. Крохиной за вопросы, комментарии и конструктивную критику выдвинутых положений, высказанные в рамках Всероссийской научно-практической конференции «Влияние финансово-правовых и иных публично-правовых институтов на инновационное развитие России» (Иркутск, 20–21 сентября 2013 г.).

Поскольку замечания были высказаны устно, оговоримся сразу, что приводим здесь лишь наиболее, на наш взгляд, значимые из них, в пределах, прямо обозначенных на конференции, и в авторской интерпретации, не претендующей на абсолютную точность воспроизведения и исчерпывающий характер аргументации. Тем не менее надеемся, что эта интерпретация хотя бы отчасти передаст суть критики, вызванной нашим докладом, и позволит, тем самым, не только более подробно ответить на них, но и развить содержание выдвинутых положений.

Первое из высказанных замечаний по сути сводилось к своего рода упреку в излишнем этатизме приведенных посылок и выводов. Ведь излишне вольно опираясь в своих рассуждениях на модель налогоплательщика-оппортуниста и отстаивая лишь интересы государства в этом конфликте, мы рискуем любое правовое государство превратить в Левиафана [2, с. 454–455], а налоговое право сделать инструментом подавления воли налогоплательщиков.

Второе замечание касалось некоторой непоследовательности и нечеткости логики изложения тезисов (с учетом сформулированной темы). Доклад был озаглавлен

как «Роль противодействия уклонению от уплаты налогов в системе российского налогового права», но раз под противодействием уклонению от уплаты налогов нами понималась *деятельность*¹, то далеко не очевидно, как эта *деятельность* (то есть, по сути, правоприменительный процесс) может обрести роль в *системе права* или стать ее элементом.

Наконец, последнее из выделенных нами замечаний касалось функций налогового права: поскольку сбор налогов не может являться самоцелью, то, очевидно, функцией этой отрасли является не борьба с оппортунистически настроенными плательщиками, а, скорее, финансирование общественно полезных расходов. Упомянутые же признаки наличия у налогового права такой особой функции не делают эти отношения нефинансовыми.

Переходя к ответам на приведенные замечания, прежде всего хотели бы обозначить нашу позицию относительно тех исходных посылок, которые будут использоваться нами в дальнейшем. На наш взгляд, налоговое право — это одна из тех отраслей, правотворческая и правоприменительная деятельность в рамках которых предполагает не только юридическую подготовку, но и во многом (а зачастую, даже, прежде всего) четкое понимание экономического содержания и существа регулируемых общественных отношений. Знание принципов их оптимального (с точки зрения экономической и финансовой теории) построения дает возможность достичь искомого результата с наименьшими затратами. Эволюция российского налогового права — наглядное тому подтверждение. Принятие НК РФ, перераспределение доходных полномочий между уровнями бюджетной системы и реформирование системы межбюджетных отношений, случившееся к 2005 г.², перманентное повышение уровня нейтральности налоговой системы и ликвидация налоговых льгот по региональным и

местным налогам, закрепленным на уровне НК РФ³, — вот лишь немногие из тех изменений, которые были обусловлены прежде всего осознанием несоответствия нашего налогового и бюджетного законодательства экономическим принципам оптимального налогообложения.

В рассматриваемой нами сфере правовые и экономические знания настолько тесно переплетены друг с другом, что провести между ними границу порой практически невозможно. Даже Высший арбитражный суд РФ в своей правоприменительной и правотворческой практике зачастую пользуется не столько нормами НК РФ, сколько, на наш взгляд, их функциональным назначением⁴, очевидно определяемым не правовым, а экономическим знанием. В том числе, например, применяет принцип нейтральности налогообложения⁵ (содержание которого никоим образом не следует из законодательства о налогах и сборах, а раскрывается в работах ученых-экономистов [7, с. 226–232; 10, с. 369–372; 16, с. 156–159]), оценивает обоснованность получения налогоплательщиками налоговой выгоды исходя из экономического содержания операции⁶ и раскрывает содержание различных терминов, учитывая экономический смысл тех или иных конструкций, закрепленных на уровне налогового законодательства⁷.

³ См. напр.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобренны Правительством РФ 20 мая 2010 г.), Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов (одобренны Правительством РФ 7 июля 2011 г.) и Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобренны Правительством РФ 30 мая 2013 г.).

⁴ Имеется ввиду функциональное толкование норм права [14, с. 195–196], к которому зачастую прибегает Высший арбитражный суд РФ.

⁵ См. напр.: Определение Высшего арбитражного суда РФ от 22 июля 2013 г. № ВАС-3710/13 по делу № А55-16697/2012.

⁶ См. напр.: Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12 окт. 2006 г. № 53.

⁷ См. напр.: Постановления Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 9 апр. 2013 г. № 13986/12, от 11 сент. 2012 г. № 4357/12, от 31 мая 2011 г. № 16814/10, от 24 окт. 2006 г. № 5478/06, от 23 авг. 2005 г. № 5735/05 и др.

¹ Деятельность, осуществляемая посредством применения правовых механизмов, позволяющих уполномоченным субъектам предупреждать деятельность, направленную на уклонение от уплаты налогов, пресекать ее, а также нивелировать негативные последствия данной деятельности для бюджетной сферы.

² О Программе развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на период до 2005 года : постановление Правительства РФ от 15 авг. 2001 г. № 584.

В этой связи мы глубоко убеждены в том, что любое наложение ограничений на методологию исследования в сфере налогового права не может отвечать целям научного поиска, и поэтому считаем совершенно оправданным использование междисциплинарных подходов к поиску верного решения рассматриваемых в настоящей работе проблем.

Практика, как известно, — наиболее общепринятый критерий истины. В этой связи для ответа на первое из приведенных замечаний (касавшееся достаточно вольно предложенной нами презумпции оппортунистической мотивации налогоплательщика, слабо согласующейся с традиционной для юридической науки презумпцией невиновности или добросовестности налогоплательщика), правильней всего, на наш взгляд, обратить внимание на эмпирические данные.

Даже самый поверхностный анализ повседневной практики налогообложения хозяйствующих субъектов покажет, что практическими примерами утверждение о стремлении налогоплательщика не платить налоги значительно проще доказать, нежели опровергнуть. Самое простое и очевидное объяснение этому заключается в том, что по законам эволюции и законам рынка в результате конкуренции выживают лишь наиболее рациональные экономические агенты. Рациональность же предполагает максимизацию собственной прибыли (в том числе за счет экономии на налогах). В этой связи есть достаточно веские основания полагать, что с течением времени доля налогоплательщиков-оппортунистов во всей совокупности налогоплательщиков растет (или по меньшей мере не снижается).

Этот подход находит достаточно широкую поддержку в экономических кругах, в частности, достаточно общепринятым в институциональной экономической теории является тезис о том, что *каждый экономический агент следует прежде всего своим интересам, в том числе обманным путем* [11, с. 43]. Присуждение автору данной формулировки О. Уильямсону Нобелевской премии по экономике¹ хоть и не делает это утверждение априори истинным, но тем не менее позволяет нам, пользуясь автори-

тетом ученого, более смело опереться на упомянутый тезис в своих выводах.

Стоит отметить, что наличие в повседневной практике прямо противоположных примеров — альтруистически настроенных налогоплательщиков — не может быть полностью исключено, однако с точки зрения Г. Беккера² такое поведение также может быть объяснено все тем же стремлением к максимизации собственной полезности [1, с. 28–48]. Кроме того, такое поведение не может рассматриваться как ориентир для проектирования норм налогового законодательства. В этой связи весьма уместной будет цитата из работы Дж. Бреннана, написанной в соавторстве с Дж. Бьюкененом³ «Причина правил»: «институты необходимо проектировать, держа в голове Homo Economicus, а альтруизм, подобно хорошим манерам, может высоко цениться, но не становится “само собой предполагающимся”. ...В той мере, в которой проектируемые институты предназначены для трансформации основанных на частных интересах мотиваций в поведение, отвечающее интересам общества, имеет смысл сосредоточить свое внимание на эгоистических мотивациях, абстрагируясь от всякого чисто-поведенческого альтруизма» [3, с. 119–122].

Достаточно последовательно, подробно и аргументированно доказывая приведенное утверждение с привлечением аппарата экономической теории и теории игр [Там же, с. 95–123], они по сути приходят к выводу о том, что любое правило поведения должно проектироваться с опорой на наихудший из возможных вариантов поведения субъектов соответствующих отношений. И такой подход отнюдь не предполагает создание полицейского государства. Напротив, авторы приводят всю эту аргументацию с той лишь целью, чтобы экономическими мотивами обосновать необходимость конституционных ограничений, которые следует налагать на органы государственной власти (поскольку они, как и прочие субъекты

² Нобелевская премия по экономике 1992 г. с формулировкой «За исследования широкого круга проблем человеческого поведения и реагирования, не ограничивающегося только рыночным поведением».

³ Нобелевская премия по экономике 1986 г. с формулировкой «За исследование договорных и конституционных основ теории принятия экологических и политических решений».

¹ Нобелевская премия по экономике 2009 г. с формулировкой «За исследования в области экономической организации».

правоотношений, преследуют собственные интересы и склонны к отступлению от оптимальной для общества стратегии поведения).

Соответственно, проектирование правил налогообложения, безусловно, должно осуществляться исходя из стремления рационально мыслящего налогоплательщика получить максимальную выгоду. Если проанализировать общую и особенную части НК РФ на предмет соответствия этой модели, то можно найти тому очевидные подтверждения: едва ли не каждая норма, предполагающая получение налогоплательщиком какой-либо выгоды (в том числе в виде уменьшения налоговой базы, налогового вычета, налоговой льготы, более низкой налоговой ставки и др.), содержит ряд условий, не позволяющих злоупотребить ею.

Тем не менее этот же анализ позволяет найти в кодексе нормы, функциональное назначение которых является прямо противоположным. В данном случае имеются в виду нормы, закрепляющие процедурные гарантии защиты прав налогоплательщиков (к которым, среди прочего, относятся упомянутые нами ранее презумпции невиновности и добросовестности налогоплательщика).

Наличие столь диаметрально противоположных посылов в правовом регулировании отражает ту самую имманентную конфликтность налоговых отношений, в рамках которых защите подлежат не только частные, но и общественные интересы. В подтверждение данного вывода стоит привести достаточно известную правовую позицию Конституционного Суда РФ, высказанную впервые в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П: «налог — это необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому госу-

дарство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в защите прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества. Наделение налогового органа полномочием действовать властно-обязывающим образом при бесспорном взыскании налоговых платежей правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных отношений, а не приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций, и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина»¹. В нашем понимании этой правовой позиции Конституционный Суд РФ установил в налоговых правоотношениях примат общественных интересов над частными, предполагая, тем не менее, необходимость поиска баланса публичных и частных интересов и недопустимость нарушения основных прав и свобод.

Таким образом, подводя итог ответу на первое замечание, отметим, что нормы налогового законодательства не имеют своей функциональной направленностью исключительно подавление воли налогоплательщика и принуждение его к уплате налога. Мы упоминали об этом в ходе выступления на конференции и хотели бы еще раз четко обозначить в рамках настоящей статьи, что в зависимости от выполняемой функции нормы налогового права следует подразделять на три достаточно крупных группы:

— нормы, функциональным назначением которых является своего рода обслуживание процедуры исчисления и уплаты налога (к ним можно отнести нормы, которые в частности закрепляют базовые принципы построения налоговой системы, определяют терминологию, устанавливают элементы налогообложения по каждому из налогов и раскрывают прочие моменты, без которых невозможно самостоятельное исчисление и уплата налога уполномоченным субъектом);

— нормы, функция которых заключается в противодействии уклонению от уплаты налогов (это, прежде всего, нормы, оформляющие

¹ По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда РФ от 17 дек. 1996 г. № 20-П.

институты налогового декларирования и налогового контроля, налоговой ответственности, обеспечительных мер, процедур принудительного взыскания налога, а также специальные нормы общей и особенной части, направленные на предотвращение злоупотреблений со стороны налогоплательщиков);

– нормы, гарантирующие защиту прав налогоплательщиков от злоупотреблений со стороны государственных органов (к ним следует отнести положения НК РФ, касающиеся процедур оформления результатов налоговых проверок, а также отдельные точечные правила, закрепленные в рамках институтов налогового контроля, налоговой ответственности, обеспечительных мер и процедур принудительного взыскания, предназначенные для ограничения произвола государственных органов в ходе реализации ими своих полномочий).

По второму замечанию, суть которого сводилась к обозначению некоторой нелогичности названия представленного доклада, полагаем, следует уточнить и пояснить нашу позицию.

Уточнить потому, что с точки зрения юриста система норм права и правоприменительный процесс — явления разнопорядковые. В этой связи действительно далеко не очевидно, как правоприменительный процесс может не только стать элементом системы норм права, но и обрести в рамках этой системы значимое место. Да, в терминах институциональной экономики «игра», «игроки» и «правила, по которым ведется эта игра» (юридическими аналогами которых, соответственно, являются «правоприменительный процесс», «субъекты правоотношений» и «нормы права») — это крайне тесно связанные между собой элементы единой системы (институциональной матрицы)¹. Также достаточно очевидно и не требует особых доказательств утверждение о том, что правоприменительный процесс играет немаловажную роль в формировании и функционировании любой отрасли права. Однако при этом правоприменительный процесс (вне привязки к его результатам в виде, например, правовых

позиций ВАС РФ) не становится элементом самой системы права. В этом смысле замечание, безусловно, справедливое, а доклад, вероятно, правильней было бы озаглавить «Роль противодействия уклонению от уплаты налогов в формировании и функционировании системы российского налогового права».

Вместе с тем хотелось бы пояснить, что в контексте названия доклада противодействие уклонению от уплаты налогов рассматривалось нами не как процесс, а как категория теории налогового права, в рамках которой мы объединили сразу пять относительно самостоятельных элементов налогового права (характерная черта предмета, функция, характерная черта метода, принцип и вектор развития отрасли российского налогового права), назвав их системообразующими.

Делая данный вывод, мы опирались на позицию Д. В. Винницкого, соглашаясь с ним в том, что показателями наличия у отрасли права интегративных системных качеств являются функции, предмет, метод, принципы, отраслевые категории, презумпции и юридические конструкции [5, с. 284], а также частично разделяя его точку зрения, в соответствии с которой «система налогового права — это обусловленное необходимостью распределения бремени публичных расходов объединение в согласованное, упорядоченное и единое целое налогово-правовых подотраслей и институтов, характеризующееся единством предмета, метода, принципов правового регулирования и используемых юридических конструкций, в силу этого обладающее относительной автономией и самостоятельностью в системе российского права» [Там же, с. 286].

На наш взгляд, противодействие уклонению от уплаты налогов достаточно очевидно предстает как функция отрасли налогового права, характерная черта ее метода правового регулирования и принцип этой отрасли права. Чтобы проследить связь категории противодействия с предметом правового регулирования — общественными отношениями между налогоплательщиком и государством по поводу уплаты налога — достаточно вспомнить про естественный оппортунизм налогоплательщика и ответное стремление противодействовать этому со стороны государства.

Вместе с тем в отношении пятого из обозначенных нами элементов — вектора

¹ Институты, наряду со стандартными ограничениями, описываемыми экономической теорией, формируют возможности, которыми располагают члены общества. Организации создаются для того, чтобы использовать эти возможности, и по мере своего развития организации изменяют институты [8, с. 21–24].

развития отрасли российского налогового права — наша позиция требует уточнения. Этот элемент должен быть отнесен скорее не к «причинам» (системообразующим факторам), а к «следствиям». Развитие налогового права по пути совершенствования методологии противодействия уклонению от уплаты налогов является по всей вероятности не столько собственно фактором формирования отрасли налогового права, сколько индикатором ее формирования, вызванного обозначенными ранее элементами.

Наконец, останавливаясь на третьем замечании, в рамках которого выдвигался тезис о качественной однородности финансовых отношений, обусловленной единой целью и функцией норм налогового и бюджетного законодательства (финансированием публичных расходов), а также первичностью потребности в осуществлении публичных расходов по отношению к необходимости взимания налогов, мы позволим себе с ним не согласиться. На наш взгляд, необходимость осуществления публичных расходов не является в современных финансовых отношениях первичной.

Во-первых, в повседневной жизни, как правило, наблюдается совершенно противоположное: не уровень наших потребностей предопределяет наши возможности, а, скорее наоборот, наши возможности определяют степень удовлетворения наших потребностей. Ведь обычный человек в реальной жизни тратит (или сберегает) то и только то, что он может с учетом своих возможностей заработать (а не зарабатывает ровно столько, сколько мог бы и хотел потратить).

Во-вторых, опираясь на положения теории налогообложения, можно прийти к аналогичному выводу: какими бы ни были потребности государства, его возможности по сбору налогов ограничены и кривая Лаффера это наглядно иллюстрирует [7, с. 321–326].

Наконец, в-третьих, анализ норм Бюджетного кодекса РФ (БК РФ) не только подтверждает независимость доходной части бюджета от его расходной части, но и, напротив, наглядно иллюстрирует наличие обратной зависимости — зависимости расходов от получаемых доходов. Об этом свидетельствует, в частности, следующие обстоятельства:

– доходы бюджета не планируются, а прогнозируются, и не могут быть увеличены

или уменьшены в рамках применения норм бюджетного или налогового законодательства в связи с изменением общественных потребностей (ст. 174.1 БК РФ), тогда как расходы как раз планируются в установленном порядке (ст. 174.2 БК РФ);

– в процедурах планирования расходов общественные потребности могут быть удовлетворены лишь в ограниченных масштабах, поскольку дефицит бюджета не только не приветствуется на уровне принципов правового регулирования (ст. 33 БК РФ), но и имеет четкие количественные рамки, зависящие от уровня прогнозируемых доходов (ст. 92.1 БК РФ);

– любые новые расходные обязательства принимаются только в случае наличия источников их финансирования (ст. 83 БК РФ, Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 годах¹);

– при недостаточности бюджетных средств для финансирования расходных обязательств происходит не увеличение налоговой нагрузки, а урезание расходных обязательств за счет приостановления действия соответствующих нормативных правовых актов (п. 6 ст. 192 БК РФ).

В этой связи, гораздо более соответствующей действительности является модель, в рамках которой отправной точкой и причиной осуществления расходов является наличие доходов, а не наоборот. И хотя исторически вероятно, институт налогообложения появился как следствие необходимости финансирования общественных расходов, в современных условиях содержание этого института детерминировано не столько существующими общественными потребностями, сколько необходимостью создания благоприятного инвестиционного климата и поддержания определенного уровня налоговой нагрузки².

В этой связи, мы также не были бы столь категоричны в выводе о том, что функцией налогового законодательства является «распределение бремени публичных расходов»

¹ О мерах по повышению результативности бюджетных расходов : утв. постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249.

² Начиная с Основных направлений налоговой политики на 2012 г. и плановый период 2013 и 2014 гг., Правительство РФ публикует в рамках этого документа достаточно подробный анализ налоговой нагрузки и налоговых условий ведения предпринимательской деятельности в российской экономике и зарубежных странах.

[5, с. 286], ведь сами эти расходы по своей величине определены в современных условиях не потребностями, а объемом собранных доходов¹.

Качественная однородность отношений, именуемых в теории финансового права «финансовыми», также, на наш взгляд, неочевидна, поскольку:

– принципы, на которых строятся отношения по формированию централизованных денежных фондов едва ли могут на практике совпадать с принципами, на которых строятся отношения по их использованию²;

– налоговым правоотношениям, в отличие от прочих отношений, традиционно включаемых в предмет финансового права (в том числе бюджетных), характерна имманентная конфликтность;

– несмотря на декларируемую однородность едва ли не каждый из уважаемых

¹ Следуя в таком случае традиционной логике, мы столкнемся с циклической ссылкой и придем к выводу, что функцией налогового права является распределение такого бремени публичных расходов, которое удастся распределить.

² Для подтверждения данного тезиса достаточно сопоставить содержание Основных начал законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ) с принципами, на которых основана бюджетная система и бюджетный процесс (гл. 5 БК РФ).

нами ученых, отстаивающих самобытность предмета финансового права, по-своему определяет круг общественных отношений, именуемых финансовыми.

Подводя итог, отметим, что налоговые отношения обладают спецификой, выделяющей их из прочих, в том числе и финансовых отношений. Причина заключается в их исключительной конфликтности и связанных с нею особенностях правового регулирования. В этой связи, на наш взгляд, назрела необходимость широкой научной дискуссии о предмете, методе, принципах и функциях российского налогового и бюджетного права, а также их месте в системе российского права³.

³ Налоговые отношения, на наш взгляд, в современных условиях даже нельзя в чистом виде назвать отношениями по формированию централизованных денежных фондов, поскольку в рамках налоговых отношений могут в частности осуществляться бюджетные расходы (через предоставление налоговых льгот), а также проводиться межбюджетные трансферты (путем, например, определения субъектов РФ, на территории которых могут реализовываться инвестиционные проекты с особыми условиями налогообложения (п. 1.4. Основных направлений налоговой политики на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов), или путем определения специальных правил уплаты налогов в рамках консолидированных групп налогоплательщиков (ст. 288 НК РФ)).

Список использованной литературы

1. Беккер Г. С. Человеческое поведение: экономический подход. Избранные труды по экономической теории : пер с англ. / Г. С. Беккер ; сост., науч. ред., послесл. Р. И. Капелюшников ; предисл. М. И. Левина. — М. : ГУ ВШЭ, 2003. — 672 с.
2. Бреннан Дж. К налоговой конституции для Левиафана / Дж. Бреннан, Дж. Бьюкенен // Вехи экономической мысли : т. 4. Экономика благосостояния и общественный выбор / пер. с англ. под общ. ред. А. П. Заостровцева. — СПб. : Экон. шк., 2004. — С. 449–476.
3. Бреннан Дж. Причина правил. Конституционная политическая экономия / Дж. Бреннан, Дж. Бьюкенен ; пер. с англ. под ред. А. П. Заостровцева. — СПб. : Экон. шк., 2005. — 272 с.
4. Быков С. С. Роль противодействия уклонению от уплаты налогов в системе российского налогового права / С. С. Быков // Налоги и финансовое право. — 2012. — № 9. — С. 124–129.
5. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. — СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. — 397 с.
6. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учеб. / Ю. А. Крохина. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Норма, 2011. — 720 с.
7. Майбуrows И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учеб. для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуrows, А. М. Соколовская. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. — 591 с.
8. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт ; пер. с англ. А. Н. Нестеренко ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. — М. : Начала, 1997. — 178 с.
9. Проблемы противодействия уклонению от уплаты налогов на современном этапе развития российской налоговой системы : материалы междунар. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 20–21 сент. 2012 г. / под науч. ред. А. П. Киреевко. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. — 298 с.
10. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора : пер. с англ. / Дж. Ю. Стиглиц. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 720 с.
11. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация / О. И. Уильямсон; пер. с англ. Ю. Е. Благова, В. С. Каткало, Д. С. Славнова, Ю. В. Федотова, Н. Н. Цытович. — СПб. : Лениздат : CEV Press, 1996. — 702 с.

12. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / под ред. И. А. Майбунова, А. П. Киреевко, Ю. Б. Иванова. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. — 383 с.
13. Финансовое право : учеб. / О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева [и др.] ; отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. — М. : Велби : Проспект, 2004. — 536 с.
14. Черданцев А. Ф. Толкование права и договора : учеб. пособие для вузов / А. Ф. Черданцев. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 381 с.
15. Юдаева К. Борьба с уклонением от уплаты налогов является одним из актуальных вопросов на повестке G20 / К. Юдаева. — URL : <http://ru.g20russia.ru/news/20130516/781347172.html>.
16. Якобсон Л. И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика : учеб. для вузов / Л. И. Якобсон. — М. : ГУ ВШЭ, 2000. — 367 с.

References

1. Becker G.S. *The Economic Approach to Human Behavior*. Chicago, 1976. 320 p. (Russ. ed.: Bekker G. S. *Chelovecheskoe povedenie: ekonomicheskii podkhod. Izbrannye trudy po ekonomicheskoi teorii*. Moscow, GU VShE Publ., 2003. 672 p.)
2. Brennan G. Buchanan J. M. Towards a Tax Constitution for Leviathan. *Journal of Public Economics*, 1977, no. 8 (3), pp. 255–273 (Russ. ed.: Brennan Dzh., Byukenen Dzh. K nalogovoi konstitutsii dlya Levafana. In *Vekhi ekonomicheskoi mysli: t. 4. Ekonomika blagosostoyaniya i obshchestvennyi vybor*. Saint Petersburg, Economic School Publ., 2004. Pp. 449–476).
3. Brennan G. Buchanan J. M. *The Reason of Rules: Constitutional Political Economy*. Cambridge University Press, 1985 (Russ. ed.: Brennan Dzh., Byukenen Dzh. *Prichina pravil. Konstitutsionnaya politicheskaya ekonomiya*. Saint Petersburg, Economic School Publ., 2005. 272 p.).
4. Bykov S. S. The role of counteraction against tax avoidance in the system. *Nalogi i finansovoe pravo — Taxes and Financial Law*, 2012, no. 9, pp. 124–129 (in Russian).
5. Vinnitskii D. V. *Rossiiskoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki* [Russian tax law: problems of theory and practice]. Saint Petersburg, Press Publ., 2003. 397 p.
6. Krokhina Yu. A. *Finansovoe pravo Rossii* [Russian financial law]. 4th ed. Moscow, Norma Publ., 2011. 720 p.
7. Maiburov I. A., Sokolovskaya A. M. *Teoriya nalogooblozheniya. Prodvintyi kurs* [Theory of taxation. An advanced course]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2011. 591 p.
8. Nort D. *Instituty, institutsionalnye izmeneniya i funktsionirovanie ekonomiki* [Institutions, institutional changes and operation of economy]. Moscow, Nachala Publ., 1997. 178 p.
9. Kireenko A. P. (ed.) *Problemy protivodeistviya ukloeniyu ot uplaty nalogov na sovremennom etape razvitiya rossiiskoi nalogovoi sistemy: materialy mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, g. Irkutsk, 20–21 sentyabrya 2012 g.* [Problems of counteraction against tax evasion at the present stage of the Russian tax system development: proceedings of the International theoretical and practical conference, Irkutsk, September 20–21, 2012]. Irkutsk, Baikal State University of Economic and Law Publ., 2012. 298 p.
10. Stigutz J. E. *Economics of the Public Sector*. 2nd ed. New York, London, W. W. Norton & COMPANY, 1988. (Russ. ed.: Stiglits Dzh. Yu. *Ekonomika gosudarstvennogo sektora*. Moscow, INFRA-M Publ., 1997. 720 p.)
11. Williamson O.E. *The Economic Institutions of Capitalism. Firms, Markets, Relational Contracting*. New York, The Free Press, 1985. (Russ. ed.: Uilyamson O. I. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma: Firmy, rynki, «otnoshencheskaya» kontraktatsiya*. Saint Petersburg, Lenizdat Publ., CEV Press Publ., 1996. 702 p.).
12. Maiburov I. A., Kireenko A. P., Ivanov Yu. B. (eds) *Ukloenie ot uplaty nalogov. Problemy i resheniya* [Tax evasion. Problems and solutions]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2013. 383 p.
13. Gorbunova O. N., Gracheva E. Yu., Tolstopyatenko G. P. *Finansovoe pravo* [Financial law]. Moscow, TK Velbi Publ., Prospekt Publ., 2004. 536 p.
14. Cherdantsev A. F. *Tolkovanie prava i dogovora* [Interpretation of law and a contract]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2003. 381 p.
15. Yudaeva K. *Borba s ukloeniem ot uplaty nalogov yavlyaetsya odnim iz aktual'nykh voprosov na povestke G20* [The fight against tax evasion is one of the most urgent issues on the agenda of the G20]. Available at: <http://ru.g20russia.ru/news/20130516/781347172.html>.
16. Yakobson L. I. *Gosudarstvennyi sektor ekonomiki: ekonomicheskaya teoriya i politika* [The public sector: economics and politics]. Moscow, GU VShE Publ., 2000. 367 p.

Информация об авторе

Быков Степан Сергеевич — кандидат экономических наук, доцент, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: bstepan@yandex.ru.

Author

Bykov Stepan Sergeevich — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia; e-mail: bstepan@yandex.ru.