

**ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ ПРИНЦИПА  
ПОДДЕРЖАНИЯ ДОВЕРИЯ ГРАЖДАН К ЗАКОНУ И  
ДЕЙСТВИЯМ ГОСУДАРСТВА В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ**

**Пилипенко Александр Анатольевич,**  
Белорусский государственный университет  
(г. Минск, Республика Беларусь)

*В статье рассматриваются теоретические и прикладные аспекты принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в налоговой сфере. Предлагается закрепить в налоговом законодательстве принцип поддержания доверия налогоплательщика к закону и действиям государства.*

Развитие налоговых отношений, как правило, сопровождается противоречивостью и конфликтностью, что может служить сдерживающим фактором в желании субъектов предпринимательской деятельности участвовать в развитии экономики. В этой связи необходима трансформация взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, и она возможна при условии, что взаимодействие будет основываться на принципах открытости, взаимного уважения и законности. Как справедливо отмечает А.А. Артюх, «финансовые отношения государства и его граждан, которые обеспечивают экономически саму возможность его существования, крайне чувствительная сфера, где законность и доверие к публичному субъекту играют важную роль» [1, с. 45]. В системе мер оптимизации отношений между государством и налогоплательщиками важное место принадлежит принципу поддержания доверия к закону и действиям государства, который и станет предметом настоящей статьи.

Структурно содержательная характеристика рассматриваемого принципа складывается из двух компонентов: доверие налогоплательщика к закону и доверие к действиям государства, т.е. его следует рассматривать с нормативной и прикладной точек зрения. Результатом рассмотрения с теоретико-правовых позиций принципа поддержания доверия к закону и действиям государства и его отождествление с доктриной защиты законных ожиданий [2] стало привнесение в налогово-научную материю вышеуказанной доктрины, которую активно развивает С.А. Ядрихинский [3]. По его мнению, «доктрина законного ожидания постулирует, что любое обещание, данное государством, порождает у налогоплательщика как человека разумного ожидание его исполнения, которое и должно защищаться правом именно в той степени, в какой это ожидание разумно» [3, с. 77].

По нашему мнению, доктрина законных ожиданий налогоплательщика является уязвимой с точки зрения невозможности достижения определенности налогового законодательства, что всегда будет порождать конфликтность отношений между частными и публичными субъектами в налоговой сфере. Неопределенность в налогово-правовой сфере все более начинает приобретать аксиоматичный характер, predetermined интенсивностью процессов во всех сферах общественной жизни, в том числе и в экономической. В этой связи следует согласиться с А.В. Брызгалиным, который справедливо констатирует следующее: «Идея «бесспорного» закона – это утопия» [4, с. 13]. Развивая положения данного автора, А.В. Демин констатирует, что «абсолютной определенности налоговых законов добиться невозможно, это недостижимый идеал, к которому, разумеется, нужно всячески стремиться» [5, с. 31]. В то же время нельзя обойти вниманием научный подход отдельных налоговых ученых о возможном введении ответственности законодателя за неконституционные налоговые законы [1], что, в контексте постулирования невозможности достижения определенности налогового законодательства, видится как дискуссионным, так и заслуживающим дополнительного осмысления.

Научный потенциал приведенных мнений свидетельствует о возможности наличия у налогоплательщиков завышенных ожиданий не только в отношении законодательных актов, но и в отношении динамики правового регулирования налоговых отношений, которая призвана преодолеть отрицательную критическую неустойчивость национального законодательства. Например, в научной и предпринимательской среде сложились весомые теоретические и прикладные предпосылки для отмены Указа Президента Республики Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств» (далее – Указ № 488). Следствием конструктивного диалога между субъектами предпринимательской деятельности и контролирующими органами стала отмена вышеуказанного нормативного правового акта. Несвершенство нормативных конструкций, заложенных в Указе № 488, а также их отрицательная прикладная реализация, были настолько очевидным не только для практикующих юристов, защищающих интересы субъектов хозяйствования, представителей налогово-правовой науки, но и для органов государственного управления (в первую очередь, для Правительства Республики Беларусь), что законные ожидания налогоплательщиков от новаций в сфере борьбы с незаконной налоговой оптимизацией посредством введения с 1 января 2019 года института корректировки налоговой базы [6, ст. 33] были рациональными (с точки зрения необходимости присутствия в законодательстве инструментов борьбы с незаконным налоговым планированием) и оптимистическими (с точки зрения невозможности повторения порочной практики борьбы с лжепредпринимательскими структурами в стране). Однако с принятием на подзаконном уровне Инструкции о порядке составления и направления заключений об установлении оснований, влекущих корректировку налоговой базы и (или) суммы налога (сбора), а также оформления и направления информации, утв. постановлением Комитета государственного контроля Республики Беларусь 9 июля 2019 г. № 3 «О мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 18 апреля 2019 г. № 181» данные ожидания были нивелированы и произошла фактическая реинкарнация Указа № 488. Приведенные изменения национального законодательства свидетельствует о том, что законодатель идет по пути своеобразного совершенствования норм, допускающего вмешательство контролирующих органов в хозяйственную деятельность налогоплательщиков.

В обстоятельствах, когда законные ожидания налогоплательщика (в том числе, в трансформационном аспекте отдельных положений нормативных правовых актов) не позволяют ему в полной мере реализовать свои права и законные интересы, он рассчитывает на адекватное объективной действительности правоприменение, т. е. выражает изначально потенциальное доверие к действиям государства в лице контролирующих органов. В определенной степени мы можем вести речь о трансформации власти закона к власти контролирующего

органа, которая происходит, в том числе и в понимании налогоплательщиков. В условиях постулируемой выше неопределенности налогового законодательства это является объективным вектором его развития. Современная налоговая действительность характеризуется увеличением способов правового регулирования, что предполагает ее сложность и противоречивость. В данном случае на первый план выходят вариации усмотрения правоприменителя, которые должны соответствовать ожиданиям налогоплательщика и формализоваться в доверие или недоверие к действиям государства. То есть правоприменительная дискреция контролирурующих органов, менее значимая по отношению к нормативным предписаниям, на практике нередко оказывается ключевым элементом механизма правового регулирования. Нивелирование содержательной неясности такой дискреции осуществляется посредством использования соответствующего инструментария защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и, в первую очередь, презумпции правоты налогоплательщика, которая со вступлением в силу с 1 января 2019 года новой редакции Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее – НК) обрела обновленные черты. Так, если до вышеуказанной даты решения в пользу налогоплательщика должны были применяться в случае неясности или нечеткости предписаний актов налогового законодательства, то в настоящее время императивность ч. 2 п. 6 ст. 3 НК распространяется на случаи выявления пробелов в налоговом законодательстве (правовом регулировании), внутренних противоречий в актах налогового законодательства либо иных недостатков, создающих правовую неопределенность. Таким образом, дефекты законодательного регулирования не только не могут быть переложены на налогоплательщиков, но и не должны служить основой для дистанционирования контролирующими органами от ее обязательного применения.

Для разрешения конфликтных ситуаций в налоговой сфере со стороны государства не достаточной является ссылка на необходимость соблюдения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате фискально-экономических обязательств. Достижение баланса публичных и частных интересов в налоговой сфере возможно на широком применении экономико-правового инструментария, направленного на симулирование деятельности субъектов хозяйствования. Законодательная конкретизация оптимизации отношений между налогоплательщиками и государством может быть формализована во включении в ст. 2 НК принципа поддержания доверия налогоплательщиков к закону и действиям государства.

#### **Список источников**

1. Артюх, А. А. Ответственность государства за ущерб от неконституционных фискальных законов: время еще не пришло? / А. А. Артюх // Налоговед. – 2016. – № 7. – С. 38–45.

2. Павлисова, Т. Е. Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства (защиты законных ожиданий) в российском праве: проблемы и перспективы / Т. Е. Павлисова, Н. Ю. Ембулева // Право и политика. – 2018. – № 4. – С. 1–10.

3. Ядрихинский, С. А. Доктрина законных ожиданий в налоговых отношениях / С. А. Ядрихинский // Рос. журн. правовых исследований. – 2018. – № 4. – С. 76–84.

4. Брызгалин, А. В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщиков / А. В. Брызгалин // Налоговый вестн. – 1999. – № 10. – С. 13–18.

5. Демин, А. В. Принцип определенности налогообложения / А. В. Демин. – М. : Статут, 2015. – 368 с.

6. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : принят Палатой представителей 15 нобр. 2002 г. : одоб. Советом Респ. 02 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2018 г. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 / ООО «Юрспектр». – Минск, 2019.