

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ПОСТРОЕНИЯ ОПТИМАЛЬНОЙ МОДЕЛИ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ ГОСУДАРСТВА И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

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

Исследуются теоретические и практические вопросы добросовестности налогоплательщика. Раскрываются новационные научные аспекты добросовестного налогового администрирования. Обосновывается необходимость придания действиям контролирующих органов добросовестного характера и закрепления в налоговом законодательстве принципа добросовестности применительно ко всем участникам налоговых отношений.

С 1 января 2019 г. вступила в силу новая редакция Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее – НК), статьей второй которой предусмотрена обновленная гамма принципов налогообложения. В рамках законодательного регулирования основных начал в налоговой сфере получил соответствующую конкретизацию и принцип добросовестности налогоплательщика, изложенный в подп. 1.4 п. 1 ст. НК через презумптивную конструкцию: плательщик налогов, сборов (пошлин) признается добросовестным, пока не будет доказано иное на основании документально подтвержденных сведений.

В контексте построения оптимальной модели взаимоотношения государства и налогоплательщиков категория «добросовестность» обладает ценностной значимостью. Введение вышеуказанной презумпции в национальную налогово-правовую материю побуждает нас вернуться к вопросам понимания добросовестности в налоговой сфере, признания (непризнания) за ней атрибутивности и функциональности, возможности критериальности, имманентности к расширенному субъектному составу налоговых отношений, а также разрешения ряда других концептуальных вопросов.

В силу того что категория «добросовестность» носит оценочный характер, единой устоявшейся дефиниции не сформировалось. Категория «добросовестность» в первую очередь является предметом цивилистических исследований, поскольку именно в гражданском законодательстве наиболее часто используется данный термин.

Научное осмысление добросовестности в налоговой сфере идет в рамках двух основных вопросов: нормативна, т.е. имманентна ли добросовестность законодательству, и атрибутивна (критериальна) ли она?

По первому вопросу в правовой науке сложились две точки зрения. Одни авторы предлагают закрепить понятие добросовестности в законодательстве. В.В. Попов и Е.Г. Тришина констатируют, что «определение добросовестности налогоплательщика законодателем могло бы послужить стабилизации нормативно-правового регулирования сферы налогообложения; снижению количества правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов, формированию единой практики решения судами споров, касающихся вопросов добросовестности действий налогоплательщиков; обеспечению своевременности и полноты внесения налогов в бюджетную систему страны» [1, с. 28]. Аналогичную позицию занимают и белорусские исследователи Ю. Амельчя и Н. Крук [2, с. 75].

Другая группа авторов выступает за включение данной категории в материю налогового права, но не в нормативно-правовую материю регулирования налоговых отношений. Например, М.Ю. Орлов призывает относиться к понятию «добросовестность» в налоговых отношениях как «к термину, не имеющему никакого отношения к нормативному регулированию системы налогообложения» [3, с. 101].

Дальнейшее научное, нормативное и прикладное признание налогоплательщика добросовестным или недобросовестным связано с применением различных судебных доктрин (в том числе, разрешение вопроса о добросовестности (недобросовестности) контрагентов налогоплательщика на основании доктрины должной осмотрительности), определением пределов осуществления прав в сфере налогообложения, установления деловой цели налогоплательщика в его деятельности и, как следствие, законности или противоправности используемой им налоговой оптимизации. В любом случае, на этапе теоретического осмысления и практического применения законодательных положений о критериальности добросовестности налогоплательщика (в различной вариативности ее понимания) приоритетным пока будет оставаться судебное усмотрение, постепенная формализация которого, в русле формирования стройного доктринального аппарата, может послужить основой для новационного содержательного наполнения нормативного пространства.

Белорусский законодатель, не оставаясь в стороне от вышеуказанных тенденций и, наряду с введением с 1 января 2019 г. института корректировки налоговой базы, предусмотрел в подп. 1.4 п. 1 ст. 2 НК презумпцию добросовестности налогоплательщика. Обращает на себя внимание его позиция о возможности опровержения добросовестности налогоплательщика контролирующим органом посредством предоставления документально подтвержденных сведений. С одной стороны, данный законодательный посыл изначально видится верным, т.к. рассмотрение презумпции добро-

совестности налогоплательщика, как опровержимой презумпции, предполагает использование в процессе ее опровержения некоторых стандартов, моделей (известных участниками налоговых отношений), на соответствие которым и производится оценка поведения соответствующего лица. С другой стороны, абсолютно аксиоматичным видится вменение налогоплательщику нарушений законодательства только на основании документально подтвержденных сведений. Например, в ч. 1 п. 2 ст. 81 НК предельно четко и ясно сказано о недопущении включения в акт проверки различного рода не подтвержденных документально фактов и данных о деятельности плательщика.

Следует констатировать, что неизбежно возникает вопрос о том, что как публичная власть имеет возможность поставить под сомнение законность действий частного субъекта, так и частный субъект вправе усомниться в законности действий публичной власти. В этой связи отметим, что вопросы недобросовестности должностных лиц контролирующих органов начинают приобретать научное осмысление, в связи с чем обращается внимание на закрепление в законодательстве принципа добросовестности как налогоплательщиков, так и других участников налоговых отношений. Как отмечает О.В. Борисова, «отдавая дань стремлению к достижению идеи гармоничного равноправия перед законом всех участников экономических отношений, полагаем целесообразной и своевременной легитимизацию в налоговом законодательстве в качестве нормы-принципа добросовестности всех субъектов налогового обязательства, в том числе налогоплательщиков и плательщиков сборов; налоговых и таможенных органов; органов государственных внебюджетных фондов и других государственных учреждений, обеспечивающих общегосударственный интерес» [4, с. 30].

Продолжением содержательного наполнения принципа добросовестности всех участников налоговых отношений следует признать факт, что налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону. Доктринальным признанием данной позиции стало постулирование отдельными авторами добросовестности налогового администрирования [5; 6].

В заключение можно сделать следующие выводы.

1. Критериальность добросовестности налогоплательщика в настоящее время находится в стадии как доктринального понимания, так и потенциальной возможности закрепления в законодательстве и предопределена в первую очередь формирующейся судебной практикой.

2. Принцип добросовестности в налоговой сфере не является односторонним принципом, т.к. налогоплательщик вправе требовать от налоговых органов и их должностных лиц добросовестного налогового администрирования, предполагающего учет законных интересов и ожиданий налогоплательщиков и недопустимость незаконного вмешательства в их предпринимательскую деятельность.

3. В целях обеспечения баланса интересов государства и налогоплательщиков, а также установления компенсационных механизмов для защиты нарушенных правомерных притязаний частных субъектов принцип добросовестности, закрепленный в налоговом законодательстве Республики Беларусь, должен быть модифицирован в контексте распространения его действия на всех участников налоговых отношений.

Список источников

1. Попов, В.В. Добросовестность налогоплательщика как условие правомерного поведения при уплате налогов (вопросы правоприменения) / В.В. Попов, Е.Г. Тришина // *Налоги*. – 2016. – № 6. – С. 25–28.
2. Амельчяня, Ю. Некоторые аспекты презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин) / Ю. Амельчяня, Н. Крук // *Судовы весн*. – 2019. – № 3. – С. 69–75.
3. Орлов, М.Ю. Правовая позиция Конституционного Суда РФ о добросовестности налогоплательщика не может быть включена в налоговое законодательство / М.Ю. Орлов // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года* / С.Г. Пепеляев [и др.] ; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – С. 94–101.
4. Борисова, О.В. Добросовестность в налоговом праве: доктрина, презумпция, принцип / О.В. Борисова // *Налоговые споры: теория и практика*. – 2006. – № 4. – С. 23–30.
5. Читая, Р.Г. Добросовестность налогового администрирования / Р.Г. Читая // *Налоговед*. – 2018. – № 12. – С. 7–12.
6. Шабанов, И.Н. К вопросу о добросовестности налоговых органов / И.Н. Шабанов // *Налоги*. – 2020. – № 2. – С. 17–20.