

О ФОРМИРОВАНИИ КРИТЕРИЕВ ДОБРОСОВЕЩНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА



Дмитрий АЛЕКСАНДРОВ,

судья Верховного Суда Республики Беларусь

Закрепление в Налоговом кодексе презумпции добросовестности плательщика в качестве одного из основных принципов налогообложения оживило дискуссию о критериях отнесения плательщиков к добросовестным, а также породило множество предположений о том, как в свете произошедших изменений в законодательстве будет складываться судебная практика. Автор делится размышлениями на эту тему, надеясь на дальнейшее ее обсуждение в профессиональном сообществе.

Как бы хороши ни были правила деятельности, они могут потерять свое значение в недобросовестных руках.

А.Ф. Кони

С 1 января 2019 г. Налоговый кодекс Республики Беларусь действует в новой редакции¹. Новая редакция НК среди основных принципов налогообложения называет презумпцию добросовестности плательщика налогов (сборов), которая требует считать плательщика добросовестным в налоговой сфере до тех пор, пока иное не будет доказано на основе документально подтвержденных сведений (опровержимая презумпция).

Названный принцип в различных его формулировках в последнее время звучит своеобразным реф-

реном в отдельных актах законодательства, посвященных совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности и развитию предпринимательства:

– Декрете Президента Республики Беларусь от 23.11.2017 № 7 «О развитии предпринимательства» (далее – Декрет № 7), который определяет, что взаимодействие государственных органов и их должностных лиц с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями должно основываться на принципе презумпции добросовестности субъекта хозяйствования;

¹ См. Закон Республики Беларусь от 30.12.2018 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь». – Здесь и далее прим. авт.

– Указе Президента Республики Беларусь от 16.10.2017 № 376 «О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности», требующем признавать проверяемого плательщика добросовестно исполняющим законодательство, пока не доказано иное;

– Стратегии развития малого и среднего предпринимательства «Беларусь – страна успешного предпринимательства» на период до 2030 года, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17.10.2018 № 743, в которой принцип добросовестности субъекта хозяйствования назван основой совершенствования контрольной деятельности.

Этот принцип заложен в основу налогового законодательства многих стран мира. Он ориентирует на законопослушное поведение, исключение извлечения плательщиком каких-либо выгод из своих незаконных действий в целях получения налоговой экономии и необоснованных преимуществ перед другими плательщиками и предполагает осуществление комплекса мер, направленных на общее соблюдение плательщиками налогового законодательства. Важность этого принципа объясняется необходимостью закрепления в общественном сознании понимания обязательности уплаты налогов.

Добросовестность плательщика как условие соблюдения баланса частного и публичного интереса

Задача придать налоговому законодательству характер, стимулирующий добросовестное исполнение налоговых обязательств, была поставлена еще в Директиве Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4

«О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь». Этот документ ориентирует на создание в стране такой модели налогового администрирования, которая могла бы обеспечить баланс частных и публичных интересов. Налоговая политика должна быть нацелена на формирование налоговой системы, удобной для добросовестных плательщиков, менее обременительной для них. Такой подход обусловлен задачей существенно сократить долю теневого сектора экономики и создать такие условия ведения бизнеса, при которых его легальность была бы более привлекательной, а налоговые отношения представителей бизнеса с государством обрели бы черты партнерских.

Исходя из баланса частного и публичного интереса попыткам плательщика прибегнуть к незаконной «оптимизации» налоговых обязательств противопоставлен государственный фискальный интерес. Игнорирование плательщиком публичных интересов приводит к дисбалансу, угрожающему экономической безопасности государства, призванного выполнять социальные функции. Поскольку потери налоговых поступлений являются дестабилизирующей силой и вызовом суверенитету страны, надо приветствовать внедрение различных механизмов, направленных на повышение уровня добровольной уплаты налогов, выработку модели добросовестного отношения плательщиков к обязанности по уплате налогов, минимизацию рисков возможного невыполнения плательщиком налогового обязательства. К таким механизмам, в частности, относятся: пропаганда, нацеленная на формирование в обществе налоговой морали; грамотная информационная

политика по вопросам прозрачности государственных финансов, с помощью которой плательщик может узнать о своем вкладе в общее благосостояние государства; обновление так называемых черных списков плательщиков-должников с целью снижения общего уровня налоговой задолженности; использование информационных технологий и созданных на их базе электронных налоговых сервисов; реализация современного стандарта налогового администрирования. В мире накоплен богатый опыт по выявлению плательщиков, работающих в сфере предпринимательской деятельности с повышенным риском, в том числе посредством их ранжирования по степени риска.

Формируемое с учетом мирового опыта законодательство Республики Беларусь позволяет на основе риск-ориентированных инструментов последовательно создавать «портрет» добросовестного плательщика. Заслуживает внимания предложение отдельных экспертов в области налогового права о введении в практику налоговых органов для дифференциации плательщиков по степени их добросовестности такого инструмента, как налоговая история².

Добросовестность плательщика проявляется в его налоговой культуре, побуждающей к самостоятельному, добровольному исполнению в строгом соответствии с налоговым законодательством возникших перед государством налоговых обязательств. Если в ходе налогового контроля, других правоохранительных процедур будет установлено и доказано, что плательщик злоупотребил предоставленной

ему возможностью самостоятельного исполнения налоговых обязательств, причинив тем самым государству имущественный вред, этот плательщик утратит доверие государства и ему будет предложено уплатить в бюджет скорректированную сумму налогов.

Налоговая база подлежит корректировке при наличии хотя бы одного из перечисленных в п. 4 ст. 33 НК оснований:

- искажение сведений о фактах совершения хозяйственных операций, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в бухгалтерском учете, налоговых декларациях и в других документах и иной информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов (сборов);
- основная (деловая) цель совершенной хозяйственной операции – неуплата, неполная уплата, зачет или возврат суммы налога (сбора);
- отсутствие реальности совершения хозяйственной операции.

Важными составляющими добросовестности плательщика законодатель по-прежнему называет два элемента:

- 1) активную реализацию плательщиком своего права на проверку в доступных государственных информационных ресурсах сведений о благонадежности репутации контрагента (подп. 1.13 п. 1 ст. 21 НК);
- 2) исполнение плательщиком обязанности по обеспечению проверки первичных учетных документов на предмет их соответствия требованиям законодательства (подп. 1.16 п. 1 ст. 22 НК). Эта обязанность упоминалась в подп. 1.9 п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 23.10.2012 № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной

² Куклина Т.В. Оценка добросовестности налогоплательщика в системе дифференцированного налогового администрирования // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2013. № 3 (23). С. 146–151.

минимизации сумм налоговых обязательств» (далее – Указ № 488). Ее «реинкарнация» в новой редакции НК станет импульсом к развитию правоприменительной практики по оценке добросовестности и недобросовестности плательщика для целей налогообложения.



Добросовестность плательщика проявляется в его налоговой культуре, побуждающей к самостоятельному, добровольному исполнению в строгом соответствии с налоговым законодательством возникших перед государством налоговых обязательств.

Об изменении подходов судов к оценке характера хозяйственных операций и представляемых доказательств

К компетенции экономических судов отнесено рассмотрение дел о проверке законности решений контролирующих органов о доначислении налогов субъектам хозяйствования, соприкоснувшимся с организациями, характер деятельности которых позволял отнести их к субъектам с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере. Анализ многолетней судебной практики по таким делам показал, что нередко собранные в отношении плательщика доказательства с целью опровержения действительности совершенных им хозяйственных операций с такими контрагентами признавались достаточными для вывода о правомерности применения предусмотренных Указом № 488 налоговых последствий.

В подтверждение того, что действия плательщика были направлены на незаконную минимизацию объектов налогообложения, контролирующие органы приводили различные доказательства: согласованность действий плательщика и контрагента по созданию видимости соблюдения законодательства с целью получения налоговой экономии; сложный характер действий плательщика в рамках налоговой схемы, исключающей совершение таких действий при обычном ведении предпринимательской деятельности; совершение операций с товаром, который не произведен или не мог быть произведен в объеме, указанном в первичном учетном документе, и т. п. Доводы плательщиков о совершении ими в действительности хозяйственной операции нередко отвергались судом с указанием на то, что это обстоятельство само по себе не свидетельствует о наличии юридической силы у первичного учетного документа, содержащего искаженные сведения о хозяйственной операции.

Обратившись к рассмотренным в 2015–2017 гг. делам этой категории, можно привести отдельные критерии, положенные в основу вывода о доказанности контролирующим органом факта отсутствия юридической силы у принятого плательщиком к налоговому учету первичного учетного документа:

– «пояснения директора организации о формальном характере его статуса и о том, что строительные работы силами работников контрагента не выполнялись»;

– «объяснения учредителя контрагента о формальном характере государственной регистрации юридического лица по просьбе третьих лиц; отсутствие в штате контрагента работников»;

– «неосуществление контрагентом в течение длительного времени финансово-хозяйственной деятельности, непредставление им в налоговый орган налоговых деклараций; недействительность паспорта на имя учредителя контрагента в связи со смертью его действительного владельца»;

– «несовпадение места отгрузки товара, указанного в накладной, с местом нахождения контрагента; отсутствие в накладной в графе «Основания отпуска товара» ссылок на реально заключенные договоры, номера путевых листов»;

– «выполнение в накладной в графе «Товар к доставке принял» подписи не тем лицом, которое указано в качестве ответственного за совершение хозяйственной операции; отсутствие у грузополучателя договорных отношений с собственником помещений, указанных в накладной в качестве пункта разгрузки товара»;

– «анализ сведений о движении денежных средств по расчетному счету контрагента указывает на их перечисление в счет оплаты налогов в минимальном размере, на отсутствие расходов на ведение реальной финансово-хозяйственной деятельности (в том числе на аренду основных средств, услуги телефонной связи, выплату зарплаты и т. п.)».

Наряду с этим встречались случаи, свидетельствующие о постепенном изменении оценки судьями представляемых контролирующими органами доказательств отсутствия у первичного учетного документа юридической силы: иногда недостаточность доказательств, опровергающих реальность совершенной плательщиком хозяйственной операции

с контрагентом, приводила к удовлетворению требования плательщика о признании недействительным решения о доначислении ему налогов.



Так, в решении по одному из дел суд первой инстанции указал, что плательщик принял все возможные меры для проверки благонадежности своего контрагента до момента заключения с ним договора, что свидетельствует о проявленной плательщиком необходимой степени заботливости и осмотрительности для предотвращения неблагоприятных налоговых последствий. Однако эти доводы не нашли поддержки у суда третьей инстанции: решение было отменено с принятием нового постановления об отказе плательщика в удовлетворении его требования.

После вступления в силу Декрета № 7 трансформация судебной практики по названной категории дел стала обретать более четкие формы. Так, в минувшем году достаточно широко освещались результаты рассмотрения одного из дел аналогичной тематики³.



Удовлетворяя заявление плательщика о признании недействительным решения контролирующего органа о доначислении налогов, суд исходил из следующего: в основу вывода о доначислении налогов проверяющими положены лишь протоколы

³ Недобросовестное поведение субъектов хозяйствования контролирующим органом в суде не доказано // Интернет-портал судов общей юрисдикции Республики Беларусь [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://court.gov.by/ru/justice/press_office/2d8024ca15a24482.html.

допроса двух лиц; обстоятельства приобретения товара проверяющими не исследовались; реальность финансово-хозяйственной операции и добросовестность плательщика контролирующим органом не оценивались. Вышестоящими судебными инстанциями правомерным признан вывод суда об отсутствии в деле доказательств, указывающих на недобросовестность поведения плательщика.

Многие сочли, что такой трансформированный подход к оценке представляемых контролирующим органом доказательств нуждается в широком распространении. Надежду на развитие правоприменительной практики в этом направлении вселяют положения новой редакции НК, несмотря на звучащие в различных медиа опасения отдельных экспертов, полагающих, что п. 4 ст. 33 НК расширит круг лиц, в отношении которых могут быть предприняты попытки корректировки налоговой базы⁴.

Некоторые ориентиры для выработки критериев добросовестности плательщика

Практику применения принципа презумпции добросовестности плательщиков наряду с контролирующими органами будут формировать и органы судебной власти. Именно они должны стать интегрирующим звеном в создании спектра критериев добросовестного поведения плательщика и обеспечивать баланс частных и публичных интересов.

Выработка комплекса критериев добросовестности плательщика предполагает скрупулезную оценку заключаемых им сделок на предмет их действительности и наличия в их совершении разумной деловой цели. Названные критерии должны носить экономический характер.

Налоговые последствия экономической деятельности устанавливаются на основе соответствующих правовых признаков, определяемых иными отраслями законодательства, путем их соотнесения с элементами налогообложения. Совершаемые плательщиком хозяйственные операции, потенциально влекущие возникновение налоговых обязательств, должны не только формально не противоречить законодательству, но и не вступать в противоречие с общим запретом недопустимости недобросовестного осуществления прав плательщика.

Предложенный в НК вариант исследования обоснованности конкретной хозяйственной операции с учетом мотивации ее совершения, то есть путем выяснения того, совершалась ли операция исходя из деловой цели или исключительно из налоговых соображений (доктрина деловой цели – *business purpose doctrine*), давно известен мировым практикам, многие из которых при их адаптации к национальным условиям могут стать эффективным инструментом в руках правоприменительных органов⁵.

В юридической литературе неоднократно отмечались актуальность и сложность дилеммы «форма-содержание» сделки в разрезе оценки минимизации

⁴ Подробнее: <https://news.tut.by/economics/620919.html>; <https://news.tut.by/economics/620919.html/621198.html>.

⁵ См., например, мероприятия Федеральной налоговой службы и Министерства финансов Российской Федерации по профилактике нарушений налогового законодательства; Общие и Специальные правила борьбы с уклонением от налогов (General Anti-Avoidance Rules (GAAR), Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR), принятые в ряде стран.

налогообложения. Сущность вышеупомянутой доктрины деловой цели в том, что деятельность, предоставляющая налоговые преимущества, может быть признана недобросовестной, если она не преследует коммерческой цели, а главной ее целью является уклонение от налогов⁶ – *fraus omnia corrumpit* (обман уничтожает юридические последствия). В зарубежной судебной практике также встречается понятие «анормальный акт управления» (*acte anormal de gestion*). К числу таких актов относят действия, которые лишают плательщика поступлений денежных средств или имущества и которые не могут быть оправданы интересами коммерческой деятельности (например, передача должностному лицу организации ее имущества по заниженной цене; экономически не оправданные операции в пользу третьих лиц; отказ от прибыли в виде предоставления беспроцентного займа и т. п.).



Выработка комплекса критериев добросовестности плательщика предполагает скрупулезную оценку заключаемых им сделок на предмет их действительности и наличия в их совершении разумной деловой цели.

В Своде фискальных процедур Франции 1982 года указано, что полномочиям налоговой администрации по установлению истинного характера хозяйственной операции не могут препятствовать действия, скрывающие ее природу; если мнение налогового органа неблагоприятно

для плательщика, на последнего возлагается бремя доказывания своего добросовестного поведения.

Такой алгоритм доказывания может быть заимствован национальным налогоплательщиком. Статья 100 ХПК позволяет ему совершать активные процессуальные действия, направленные на опровержение довода контролирующего органа о недобросовестном поведении плательщика в сфере налоговых правоотношений.

Для определения характера отношения плательщика к исполнению своих налоговых обязательств при ведении бизнеса потребуются исследование содержания его общей деятельности и совершаемых сделок, поиск в используемых плательщиком схемах взаимодействия с контрагентами признаков злоупотребления возможностями, предоставленными налоговым законодательством, и выявление фактов получения необоснованной налоговой экономии (их наличие возможно при недостаточном экономическом содержании сделок, при отсутствии добросовестности в их планировании, а также при их направленности исключительно на прямое или косвенное искажение применения норм налогового законодательства, ведущее к освобождению от уплаты налога или снижению величины налогового обязательства). В качестве обстоятельств, требующих проверки плательщика на предмет добросовестного исполнения им налогового законодательства, можно назвать такие, как ведение двух наборов счетов (так называемой двойной бухгалтерии), предоставление ложной информации о контрагентах.

⁶ Налоговое право: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 578–596.

При изучении характера искажения плательщиком сведений о фактах совершения хозяйственных операций и объектах налогообложения предпочтительно, как представляется, разрешать вопрос о наличии либо отсутствии умысла у лиц, ответственных за организацию деятельности субъекта хозяйствования и ведение его налогового учета. В противном случае недобросовестным может быть признан плательщик, допустивший такого рода деяние по ошибке.

Оценивая деятельность плательщика, необходимо учитывать, что его стремление к минимизации налогового бремени не всегда является недобросовестным. Если плательщик в строгом соответствии с законодательством совершает действия, ведущие к уменьшению величины налоговых обязательств (например, если закон предусматривает возможность воспользоваться налоговой льготой), и эти действия находятся в рамках предоставленных плательщику правомочий на выбор наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и оптимального вида платежа в казну, такой плательщик не должен опасаться оценки его действий в качестве недобросовестных.

При этом нельзя забывать, что стремление субъекта хозяйствования к максимизации конечного финансового результата своей деятельности основано в том числе на оптимизации налоговых платежей. При проверке

применяемых плательщиком способов оптимизации они будут тестироваться на предмет их рискованности. Наиболее безопасными считают такие способы оптимизации, как рациональная учетная и налоговая политика, умелое использование льгот и преференций; более рискованными – применение сомнительных договорных схем, использование пробелов в законодательстве⁷.



При изучении характера искажения плательщиком сведений о фактах совершения хозяйственных операций и объектах налогообложения предпочтительно, как представляется, разрешать вопрос о наличии либо отсутствии умысла у лиц, ответственных за организацию деятельности субъекта хозяйствования и ведение его налогового учета.

Принцип презумпции добросовестности плательщика открывает перед судебными органами обширное поле деятельности. Содержащиеся в судебных постановлениях санкционированные либо отвергнутые судом доводы контролирующего органа о доказанности недобросовестного поведения налогоплательщика будут формировать правоприменительную практику и формализовать критерии добросовестного поведения субъектов хозяйствования в налоговых правоотношениях.

⁷ Зарипов В. Оптимизация или уклонение? // ЭЖ-Юрист. 2004. № 16.