

# Некоторые аспекты презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин)

### Аннотация

В статье рассматриваются существующие в теории права и законодательстве подходы к определению понятия добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин), анализируются критерии, используемые в нормативных правовых актах и правоприменительной практике для оценки поведения плательщика как добросовестного или недобросовестного, вносятся предложения по совершенствованию налогового законодательства Республики Беларусь.

**В** законодательстве Республики Беларусь положения, коррелирующие с понятием добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин) (далее – плательщик), впервые были закреплены в Директиве Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» (далее – Директива).

Во-первых, в п. 4 Директивы в качестве направления для совершенствования регулирования предпринимательской деятельности было указано на необходимость придать налоговому законодательству характер, стимулирующий добросовестное исполнение налоговых обязательств и деловую инициативу. Во-вторых, в Директиве установлено требование проводить в отношении субъектов, добросовестно исполняющих обязательства перед бюджетом и не имеющих фактов нарушений законодательства, плановые проверки не чаще одного раза в пять лет (подп. 5.2.2 п. 5), что можно рассматривать как метод стимулирования добросовестных плательщиков. В-третьих, Директивой предписано пересмотреть существующую систему административной и уголовной ответственности за правонарушения в области предпринимательской деятельности, обеспечив соразмерность ответственности характеру правонарушения и степени причиненного вреда, в том числе путем расширения сферы применения такого вида административной ответственности, как предупреждение по нарушениям формального характера, не влекущим неуплату (неполную

уплату) налогов, сборов (пошлин) и иных платежей в бюджет, государственные внебюджетные фонды или причинение иного материального вреда (подп. 5.5 п. 5).

На основе приведенных положений можно обозначить следующие подходы к пониманию добросовестности плательщика:

- плательщик является добросовестным при условии надлежащего исполнения своих обязанностей и в отсутствие нарушений законодательства;

- существует добросовестность «второго уровня», когда нарушения имеют место, но носят формальный характер, например не влекут неуплату платежей в бюджет, что позволяет применять «более легкую» меру ответственности в виде предупреждения, которая соразмерна степени причиненного вреда.

Идея добросовестных реализации прав и исполнения обязанностей и стимулирования надлежащего исполнения обязательств при осуществлении предпринимательской и иной экономической деятельности впоследствии была отражена и в Декрете Президента Республики Беларусь от 23.11.2017 № 7 «О развитии предпринимательства», в соответствии с п. 1 которого взаимодействие государственных органов, иных государственных организаций, их должностных лиц с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями в том числе основывается на принципе презумпции добросовестности субъектов хозяйствования.

В то же время категория «добросовестность» в большей степени присуща частноправовым отношениям и при этом является оценочной, что обуславливает сложности ее применения в налоговых отношениях.



**Ю. АМЕЛЬЧЕНЯ,**  
доцент кафедры  
гражданского  
и хозяйственного права  
Академии управления  
при Президенте  
Республики Беларусь,  
кандидат юридических  
наук, доцент, медиатор



**Н. КРУК,**  
главный специалист  
управления обобщения  
судебной практики  
Верховного Суда  
Республики Беларусь

Добросовестность как основное начало гражданского законодательства позволяет соизмерять правомерное поведение в частноправовых отношениях, где участвуют равноправные субъекты, с возможностью реализации прав и исполнения обязанностей всеми субъектами. Добросовестность рассматривается как «фактическая честность в поведении или сделке» [1, с. 75].

Но, как справедливо отмечает Д.П. Александров, для публично-правовых отношений характерно наличие общественных, публичных, государственных интересов [2, с. 5], то есть субъекты отношений не обладают равным статусом. При этом основной целью предпринимательской деятельности коммерческих организаций является систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, выполнения работ или оказания услуг, в связи с чем субъекты хозяйствования используют различные способы и методы налогового планирования с целью повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности. Именно поэтому в налоговых отношениях «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» [2, с. 5].

В свое время в целях обеспечения защиты интересов государства от вреда, причиняемого в результате такой незаконной налоговой «оптимизации», был принят Указ Президента Республики Беларусь от 23.10.2012 № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств» (далее – Указ № 488), утративший силу в связи с принятием Указа Президента Республики Беларусь от 18.04.2019 № 151. Однако ряд положений Указа № 488 нашел свое отражение в новой редакции НК.

Одновременно в подп. 1.4 п. 1 ст. 2 НК закреплён принцип презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин) (далее – плательщик), согласно которому плательщик признаётся добросовестным, пока иное не будет доказано на основании документально подтверждённых сведений.

То есть обязанность доказывания недобросовестности плательщика возложена на налоговые органы, при этом неустранимые сомнения в виновности организации толкуются в пользу налогоплательщика.

■ Презумпция добросовестности как общеправовое понятие подразумевает состояние, согласно которому любое лицо считается добросовестным до тех пор, пока не будет доказано обратное [3, с. 64].

В свою очередь, налогово-правовая презумпция – это в определенной степени «предположение различной степени вероятности, прямо или косвенно

закрепленное в налоговом законодательстве, о наличии или отсутствии одного юридического факта при наличии другого юридического факта, действующее до его официального опровержения государственным органом» [4, с. 49–50].

Спецификой налоговых отношений обусловлено то, что в налоговом законодательстве, с одной стороны, закрепляется презумпция добросовестности, свойственная гражданско-правовым отношениям, а с другой – требуется верификация такой презумпции на предмет следования ей плательщиком налогов, которая осуществляется путем проведения контрольных мероприятий уполномоченными органами.

Представляется, что по этой причине применение гражданско-правовой добросовестности к налоговым отношениям будет неверным.

В то же время, закрепив в законодательстве принцип презумпции добросовестности плательщика, законодатель не дал определения понятию добросовестности применительно к налоговым отношениям и не установил критериев добросовестности.

Как отмечается в литературе, такая ситуация приводит к тому, что «в результате судебной практики, а не законотворческой деятельности создаются нормы права, понятийный аппарат, критерии оценки доказательств, позволяющие разрешать... налоговые споры» [5, с. 35].

Высказывается мнение, что подобные оценочные категории вводятся в законодательство с определенной целью, «чтобы предоставить правоприменителю в рамках конкретного дела относительную свободу действий» [6, с. 159–160]. Но такой подход сопряжен и с определенными рисками.

Например, И.А. Покровский, анализируя ст. 2 Швейцарского гражданского уложения, согласно которой всякий при осуществлении своих прав и исполнении обязанностей должен поступать по доброй совести, очевидное злоупотребление правом не допустимо, отмечал, что, предоставляя судам возможность определять наличие злоупотребления правом исключительно по соображениям справедливости, законодатель тем самым выводит всю область осуществления прав из-под действия юридических норм, отдавая ее под контроль некоторых «внезаконных» критериев, а также субъективного судебного усмотрения [7, с. 43].

На опасность чрезмерного расширения рамок судебного усмотрения ввиду установления таких неопределенных правил, что может привести к пренебрежительному отношению к закону как моменту формальному, указывали и иные исследователи [7, с. 43].

Можно добавить, что в таких условиях затруднительно формирование единообразной правоприменительной практики.

Таким образом, представляется, было бы целесообразно дать определение понятия добросовестности налогоплательщика и обозначить критерии недобросовестного поведения непосредственно

в законодательстве, что, во-первых, облегчило бы формирование единообразной практики рассмотрения судами налоговых споров, а во-вторых, могло бы способствовать снижению количества правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов.

Справедливости ради отметим, задача эта не из легких, что признавали многие ученые.

Так, в юридической литературе высказывается точка зрения, согласно которой добросовестность есть «неопределенное понятие справедливости, которое делает судебные решения непредсказуемыми»; «добрая совесть не может быть исчерпывающим образом определена даже доктринально, а тем более легально»; «добросовестность, несмотря на ее соблазнительную простоту, является неуловимым понятием» [8, с. 6–7].

В римском праве требование «доброй совести» означало вполне определенные запреты, например недопустимость обмана или неисполнения договора [7, с. 7].

Одни ученые по аналогии с подходом, свойственным гражданскому законодательству, предлагают понимать под добросовестностью налогоплательщика состояние, при котором не допускаются действия физических и юридических лиц, осуществляемые исключительно с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах [3, с. 64]. Другие определяют добросовестное поведение налогоплательщика как надлежащее исполнение им своих обязанностей при условии, что налоговый орган не установил факта недобросовестности [9, с. 27].

В свое время попытка сформулировать критерии для отнесения плательщика к добросовестным была предпринята в постановлении Президиума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 22.03.2005 № 11 «О рекомендациях по оценке первичных учетных документов для целей налогообложения»\*. Согласно п. 3 этого постановления при оценке представленных контролирующим органом доказательств на предмет проверки добросовестности плательщика суду следовало учитывать характер взаимоотношений плательщика с другими участниками конкретной хозяйственной операции, поименованными в первичном учетном документе (продолжительность их торговых взаимоотношений; подтверждение факта уплаты контрагентом по сделке налогов в бюджет в случаях, установленных законодательством; репутация проверяемого субъекта относительно исполнения им своих налоговых обязательств и т. п.).

Критериями добросовестности также предлагалось считать полное и своевременное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налогов и сборов, отсутствие в действиях лица состава налогового правонарушения [10].

В теории встречается и иной подход, идущий от обратного, в рамках которого обозначаются критерии недобросовестности плательщика. К ним, в частности, относят причинение ущерба государству (государственным интересам), наличие умысла на причинение ущерба публичным интересам, корыстный мотив в поведении налогоплательщика, наличие доказательств указанных элементов [6, с. 162]. Е.С. Смирных в качестве критериев недобросовестности налогоплательщика называет нарушение законодательства о налогах и сборах; совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение; недостоверность адреса фактического места нахождения организации, указанного при государственной регистрации; систематическое выявление налоговых правонарушений по истечении трехлетнего срока давности привлечения к ответственности [10].

В литературе также отмечается, что для разграничения на практике налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов в ряде стран суды руководствуются специальными доктринами (концепциями) [3, с. 65].

Так, доктрина приоритета существа над формой заключается в том, что юридические последствия, вытекающие из сделки, определяются в большей степени ее существом, нежели формой. Если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами по сделке, то налоговые последствия определяются исходя из реально возникших между сторонами отношений (существо сделки).

Доктрина деловой цели исходит из того, что сделка может не приниматься во внимание для налоговых целей, если в ней отсутствует деловая цель, если единственной или доминирующей целью заключения сделки было уклонение от налогообложения.

Близка к предыдущей доктрина, именуемая «сделка по шагам», которая предлагает определять налоговые последствия ряда сделок либо на основе их экономической сущности, либо на основе того, что любые шаги, которые не имеют цели деловой активности, следует игнорировать, несмотря на то, что каждый шаг является юридически действительным.

Доктрина игнорирования правосубъектности организации предполагает, что суд может проигнорировать корпорацию как отдельную облагаемую налогом организацию – субъект права, если такая корпорация не преследует настоящей деловой цели или является фиктивной [7, с. 103–106].

Все перечисленные доктрины наиболее полно разработаны в США и активно применяются американскими судами.

\* Утратило силу в связи с принятием постановления Президиума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 06.04.2011 № 20. – *Прим. ред.*

■ Налоговое законодательство предусматривает ряд правовых моделей исполнения плательщиком налоговых обязательств, в том числе допуская возможность использования налоговых льгот. В этой связи не прекращается дискуссия по вопросам, связанным с налоговым планированием, пределами налоговой оптимизации, минимизации налоговых обязательств.

В силу подп. 1.3 п. 1 ст. 21 НК плательщик вправе использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленных названным Кодексом и иными актами налогового законодательства. Для подтверждения права на использование налоговых льгот плательщик может вести раздельный учет объектов налогообложения, по которым имеются основания для применения налоговых льгот.

То есть при наличии соответствующей налоговой льготы плательщик может правомерно ее использовать, и такие действия не будут квалифицироваться как правонарушение.

Как отмечается, использование механизмов налоговых льгот, особых режимов налогообложения и прочих налоговых преференций «позволяет получить налоговую выгоду при строгом следовании прописанным в налоговом законе правилам. Однако, как свидетельствует практика, налогоплательщикам этого мало. При налоговом планировании они используют частнопроводные конструкции с целью минимизации своих налоговых обязательств... Но если в Налоговом кодексе использование налоговых льгот закреплено среди прочих прав налогоплательщиков, то применение для минимизации налоговых платежей неналоговых законов никак не оговорено» [11, с. 6–7].

Для того чтобы облегчить разграничение правомерного и неправомерного поведения плательщика, выявление фактов злоупотребления правом, некоторые ученые предлагают легализовать налоговое планирование как институт налогового права, цель которого – оптимизация, минимизация налоговых обязательств, а также нормативно установить критерии налогового планирования. При этом под злоупотреблением правом в налоговых отношениях понимают «осуществление своих субъективных прав с целью как уклонения от уплаты налогов, так и минимизации налоговых платежей» [11, с. 6, 8], «использование специальными субъектами предоставленных им прав вопреки правам и законным интересам других лиц в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц» [6, с. 163], а поскольку злоупотребление правом «не является нарушением формальных норм законодательства, оно не рассматривается как правонарушение, а влечет последующую уплату недоимки и пеней» [12, с. 39].

Таким образом, можно предположить, что, вводя презумпцию добросовестности плательщика, законодатель рассчитывает на то, что плательщики будут использовать свои права и исполнять обязанности добросовестно, не во вред третьим лицам, публичным

интересам, не преследуя в качестве цели уклонение от уплаты налогов и намеренную минимизацию налоговых платежей посредством гражданско-правовых механизмов.

В этом отношении представляет интерес подход российского законодателя, установившего пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов. Так, согласно ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. При отсутствии указанных выше обстоятельств по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Более того, в п. 3 ст. 54.1 НК РФ нормативно определены обстоятельства, которые не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным. Таковыми являются: подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом; нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах; наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Белорусский законодатель пошел иным путем, определив в п. 4 ст. 33 НК основания, установление хотя бы одного из которых по результатам проверки влечет последствия в виде корректировки налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате (зачету, возврату) налога (сбора). Это следующие основания:

– установление искажения сведений о фактах (совокупности фактов) совершения хозяйственных операций, об объектах налогообложения, подлежащих отражению плательщиком в бухгалтерском и (или) налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах), а также в других документах и (или) информации, необходимых для исчисления и уплаты налогов (сборов);

– основной целью совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора);

– отсутствие реальности совершения хозяйственной операции (включая случаи, когда фактически не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права).

При выявлении перечисленных оснований налоговая база и (или) сумма подлежащего уплате (зачету, возврату) налога (сбора) определяются исходя из фактических сведений об объектах налогообложения, и (или) фактических обстоятельств совершения хозяйственных операций, и (или) имеющихся данных об их совершении при возможности их установления, в том числе на основании документов (информации, материалов), предоставленных плательщиком, государственными органами, иными организациями и физическими лицами (п. 5 ст. 33 НК).

В условиях действия принципа презумпции добросовестности плательщика наличие вышеуказанных оснований устанавливается с учетом доказательств, собранных органом, проводившим проверку, и (или) представленных правоохранительными органами.

Одновременно плательщику предоставлено право до назначения проверки самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате (зачету, возврату) налога (сбора) (п. 6 ст. 33 НК).

Обратим внимание, что корректировка налоговой базы или суммы подлежащего уплате налога в силу п. 4 ст. 33 НК может произойти и в случае, если основной целью совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора). Это позволяет говорить о том, что белорусский законодатель в определенной степени воспринял доктрину деловой цели.

В этой связи справедливо указывается, что в процессе правоприменения при доказывании факта недобросовестности плательщика следует оценивать заключаемые плательщиком сделки «на предмет их действительности и наличия в их совершении разумной деловой цели» [2, с. 9], а также оценивать экономическую оправданность действий плательщика, достоверность налогового, бухгалтерского учета [13, с. 8].

Как отмечает А.А. Пилипенко, исследуя доктрину деловой цели, «при регистрации новых субъектов хозяйствования или реорганизации действующих не запрещено применять наиболее выгодный режим налогообложения в целях получения (максимизации) прибыли, но не допускается деятельность организации без наличия деловой цели, исключительно в интересах налоговой экономии»; при этом «если налогоплательщик сумеет объяснить, зачем (с экономической точки зрения) ему понадобилось совершение определенной хозяйственной операции (или серии хозяйственных операций), то даже при установлении

наличия у него дополнительного налогового мотива в совершении данной хозяйственной операции, связанного со снижением (при прочих равных) его налоговой нагрузки в результате структурирования деятельности определенным образом, доктрина деловой цели не применяется» [14, с. 36].

В рамках дискуссии о пределах налогового планирования и налоговой оптимизации представляют интерес позиции, закрепленные в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – постановление Пленума ВАС РФ № 53). В названном документе под налоговой выгодой предлагается понимать уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

В пп. 3–5 постановления Пленума ВАС РФ № 53 приведены случаи, когда налоговая выгода может быть признана необоснованной. В частности, это может произойти, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); если налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Также о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

– невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

– отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

– учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

– совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

■ О добросовестности плательщика налогов могут свидетельствовать меры, принимаемые им для минимизации как внутренних, так и внешних

рисков, возникающих при осуществлении предпринимательской деятельности.

Внутренние риски можно рассматривать как объективно существующую в условиях неопределенности при осуществлении предпринимательской деятельности вероятность возникновения у субъектов хозяйствования неблагоприятных последствий, в том числе временных и финансовых потерь (убытков), неполучения финансирования и т. п.

В качестве мер минимизации внутренних рисков могут применяться внутренний аудит, мониторинг и оценка рисков, система управления рисками.

В рамках Концепции системы планирования выездных налоговых проверок Федеральной налоговой службой Российской Федерации разработаны критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщика [15]. Так, налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок могут использоваться следующие критерии:

- налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности);

- отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;

- отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

- опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

- выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;

- неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы;

- отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;

- построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);

- непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т. п.;

- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами);

- значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня

рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;

- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

При этом в вышеназванной Концепции подчеркивается, что предлагаемые в ней критерии могут применять и сами субъекты хозяйствования для самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности. Систематическое проведение такой оценки позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

Внешние риски при осуществлении предпринимательской деятельности связаны с деятельностью контрагентов, третьих лиц по отношению к субъекту хозяйствования. Минимизация этих рисков возможна путем проверки благонадежности контрагента доступными для плательщика способами.

Так, Д.П. Александров констатирует, что законодатель называет важными составляющими добросовестности плательщика два элемента: 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); исполнение плательщиком обязанности по обеспечению проверки первичных учетных документов на предмет их соответствия требованиям законодательства (подп. 1.16 п. 1 ст. 22 НК) [2, с. 6].

С учетом данных элементов предлагается оценивать добросовестность либо недобросовестность плательщика для целей налогообложения.

На необходимость оценки деловой репутации контрагента нацеливал в свое время и Указ № 488. Причем в период действия этого Указа сам законодатель обеспечивал защиту субъектов хозяйствования от лиц, включенных в реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере, посредством ограничения их участия в процедурах государственных закупок (п. 2 ст. 16 Закона Республики Беларусь от 13.07.2012 № 419-3 «О государственных закупках товаров (работ, услуг)», подп. 1.18 п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 31.12.2013 № 590 «О некоторых вопросах государственных закупок товаров (работ, услуг)»), закупок при строительстве (ст. 57 Закона Республики Беларусь от 05.07.2004 № 300-3 «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь»), закупок за счет собственных средств (подп. 2.5 п. 2 постановления Совета Министров Республики Беларусь от 15.03.2012 № 229 «О совершенствовании отношений в области закупок товаров (работ, услуг) за счет собственных средств»).

При обсуждении способов минимизации внешних рисков также встречаются рекомендации по проявлению плательщиком должной осмотрительности.

Концепция должной осмотрительности предполагает, что при выборе контрагента субъект должен предпринять достаточные и разумные меры по проверке благонадежности контрагента и его возможности исполнять соответствующую сделку [16, с. 58]. В то же время данный подход подвергается и критике со стороны некоторых ученых, указывающих на то, что, «не обладая публично-правовой компетенцией, организации и индивидуальные предприниматели вынуждены нести бремя контрольных функций государства» [16, с. 60].

Кроме того, ввиду неопределенности критериев должной осмотрительности в правоприменительной практике может возникать вопрос о достаточности предпринятых плательщиком мер.

Полагаем, в отсутствие критериев должной осмотрительности действия субъектов хозяйствования по оценке контрагентов необходимо рассматривать с учетом их достаточности в конкретной ситуации, при этом всегда должен приниматься во внимание принцип презумпции добросовестности плательщика.

Таким образом, для обеспечения единообразного понимания и применения принципа презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин) представляется необходимым:

- 1) закрепить на законодательном уровне определение понятия «добросовестность плательщика»;
- 2) выработать критерии добросовестного и (или) недобросовестного поведения плательщиков налогов, сборов (пошлин) с учетом правоприменительной практики Республики Беларусь, а также опыта определения таких критериев в законодательстве других стран, в частности Российской Федерации. Впоследствии указанные критерии также следует, на наш взгляд, закрепить в законодательстве.

Также полагаем, что целесообразно обсудить возможность установления в законодательстве пределов налогового планирования и налоговой оптимизации, при соблюдении которых уменьшение плательщиком налоговой базы или подлежащих уплате налогов не будет считаться неправомерным.

### Summary

The problems associated with the definition of the concept of good faith of the tax payer are analyzed in the article. The authors conclude that it is necessary to define criteria for assessing the good faith of a tax payer in the legislation of the Republic of Belarus.

### Список литературы

1. Кадурич, А. Значение добросовестности при квалификации злоупотребления гражданским правом / А. Кадурич // Судовы веснік. – 2015. – № 1. – С. 74–79.
2. Александров, Д.П. О формировании критериев добросовестности налогоплательщика / Д.П. Александров // Судебный вестник Плюс: экономическое правосудие. – 2019. – № 1. – С. 4–11.
3. Кунда, А. К вопросу определения добросовестности налогоплательщика / А. Кунда // Проблемы правового регулирования общественных отношений: теория, законодательство, практика: сб. материалов Республиканской науч.-практ. конф. Брест, 4 дек. 2012 г. – Брест: БрГУ, 2013. – 287 с.
4. Пилипенко, А.А. Теоретические аспекты презумирования в налоговых отношениях / А.А. Пилипенко // Теоретико-прикладные аспекты развития правовой системы общества: сб. науч. статей в 3 ч. Ч. 3. – Гомель, 2016. – 183 с.
5. Дрыга, М.А. К вопросу о применении к налоговым правоотношениям положений гражданского законодательства / М.А. Дрыга // Финансовое право. – 2016. – № 6. – С. 32–36.
6. Москвитин, В.В. Добросовестность налогоплательщика как юридическая категория / В.В. Москвитин // Право и образование. – 2009. – № 10. – С. 159–165.
7. Савсерис, С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис. – М., 2007. – 189 с.
8. Богданова, Е.Е. Добросовестность и право на защиту в договорных отношениях / Е.Е. Богданова. – М., 2010. – 159 с.
9. Попов, В.В., Тришина, Е.Г. Добросовестность налогоплательщика как условие правомерного поведения при уплате налогов (вопросы правоприменения) / В.В. Попов, Е.Г. Тришина // Налоги. – 2016. – № 6. – С. 25–28.
10. Пилипенко, А.А. Теоретико-прикладные аспекты применения категории «добросовестность» в публичной сфере / А.А. Пилипенко // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
11. Ханкевич, Л.А. Налоговое планирование в контексте законопослушания и добросовестности налогоплательщиков / Л.А. Ханкевич // Социально-экономические исследования. – 2018. – № 3. – С. 4–11.
12. Пилипенко, А.А. К вопросу о злоупотреблении правом в налоговых отношениях / А.А. Пилипенко // Финансовое право. – 2013. – № 2. – С. 36–40.
13. Дубай, С.И. О принципе добросовестности налогоплательщика в налоговых отношениях / С.И. Дубай // Судебный вестник Плюс: экономическое правосудие. – 2018. – № 9. – С. 6–11.
14. Пилипенко, А.А. Деловая цель в налоговых отношениях: доктринальные и прикладные аспекты / А.А. Пилипенко // Инновационное развитие экономики и права в контексте формирования национальной безопасности: сб. материалов II Межд. науч.-практ. конф. (Барановичи, 14–15.03.2019). – Барановичи, 2019. – 261 с.
15. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (в ред. приказов ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@, от 10.05.2012 № ММВ-7-2/297@) // Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.nalog.ru/rn23/news/activities\\_fts/4447881/](https://www.nalog.ru/rn23/news/activities_fts/4447881/).
16. Пилипенко, А.А. Теоретико-прикладные аспекты применения концепции должной осмотрительности в налоговой сфере / А.А. Пилипенко // Право.by. – 2018. – № 1. – С. 57–62.

Дата поступления статьи в редакцию: 13.08.2019