

Мультикультурализм и трансформация постсоветских обществ / под ред. В. С. Малахова, В. А. Тишкова. – М. : Ин-т этнологии и антропологии РАН, 2002. – С. 80–100.

5. Тарбастаева, И. С. Коллективные права этнических общностей: к проблеме правосубъектности в этнонациональной политике / И. С. Тарбастаева // Знание. Понимание. Умение. – 2015. – № 4. – С. 101–107.

6. Южанин, М. А. «Коллективные права» этнических общностей: анализ социально-правовой концепции / М. А. Южанин // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2011. – № 7. – С. 105–110.

7. Южанин, М. А. Социально-правовая концепция «коллективных прав» этносов / М. А. Южанин // Социология власти. – 2012. – № 1. – С. 201–211.

**Пилипенко А. А.**

## **ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ ДОКТРИНЫ ДОЛЖНОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ В СФЕРЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ**

Белорусский государственный университет,  
пр. Независимости, 4, 220030 Минск, Беларусь, *finance204@mail.ru*

Одним из наиболее актуальных прикладных вопросов осуществления предпринимательской деятельности в Республике Беларусь является формализация претензий контролирующих органов к субъектам хозяйствования, контрагенты которых включены в реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере (далее – реестр). Ведение данного реестра предусмотрено Указом Президента Республики Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств» (далее – Указ № 488). Одной из наиболее известных является концепция должной осмотрительности при выборе контрагента, которая в настоящее время в нашей стране приобретает востребованную практическую актуальность.

Несмотря на то, что понятие «должная осмотрительность» имеет в первую очередь прикладную атрибутивность, которая характеризуется совершением субъектом хозяйствования определенных действий, научному детерминированию данного явления также уделяется определенное внимание. При этом в научных исследованиях прослеживается эволюция от понимания должной осмотрительности как совокупности определенных действий к доктринальному оформлению данного феномена. И. В. Вачугов дает самое общее определение понятию «должная осмотрительность»: «Этот термин означает осуществление налогоплательщиком комплекса мер при выборе контрагентов, направленных на снижение своих рисков в случае осуществления налоговых проверок» [1, с. 10]. С точки зрения Д. Путилина, «смысл доктрины “должной осмотрительности” заключается в том, что

налогоплательщик должен проявить разумную осмотрительность при выборе контрагента: установить его правоспособность, полномочия лиц, которые действуют от его имени, а также, в идеале, – поинтересоваться добросовестностью контрагента с точки зрения уплаты налогов» [2, с. 28]. Важным в данном определении представляется атрибутирование разумности как свойства осмотрительности, что предполагает определенные пределы совершения действий в отношении контрагентов. К. А. Сасов, уделяя повышенное внимание данной доктрине, рассматривает ее как составную часть доктрины налоговой выгоды. Под последней он понимает «совокупность правил и приемов, позволяющих отличить допустимую налоговую оптимизацию от налогового мошенничества, основанного на подделке и фальсификации первичных документов, совершении мнимых и притворных сделок, сговоре с контрагентами по гражданско-правовым договорам» [3, с. 25].

Для уяснения проблемных вопросов практического применения рассматриваемой концепции большое значение имеет структурно-терминологическое понимание словосочетания «должная осмотрительность», где слово «должное» корреспондируется совершением субъектами предпринимательской деятельности определенных действий, предусмотренных законодательством. В свою очередь, термин «осмотрительность» в прикладном понимании следует интерпретировать как определенную вариацию действий, обладающих признаком потенциальной внутренней экономической безопасности, позволяющую субъекту хозяйствования без репутационных и предпринимательских рисков осуществлять свою деятельность. Таким образом, выбирая контрагента, хозяйствующий субъект должен предпринять достаточные и разумные меры по проверке благонадежности и возможности лица исполнить соответствующую сделку. Однако первостепенное значение для него приобретает ответ на вопрос о том, что он должен сделать (в чем выражается достаточность предпринятых им мер) при выборе контрагента во избежание претензий контролирующих органов.

Достаточными мерами будут являться те, осуществление которых вменяется субъекту хозяйствования законодательством. Так, подп. 1.9 п. 1 Указа № 488 предписывает субъектам предпринимательской деятельности обеспечить проверку первичных учетных документов (далее – ПУД) на предмет их соответствия законодательству. В случае если ПУД оформлены от имени организации или индивидуального предпринимателя Республики Беларусь, проверка должна также осуществляться на предмет их принадлежности отправителю товара и действительности бланка такого документа, информация о котором размещается в электронном банке данных бланков документов и документов с определенной степенью защиты и печатной продукции. В данном случае законодатель предписывает субъекту предпринимательской деятельности проверку только ПУД, а не проверку деятельности контрагентов. Поскольку приведенная обязанность носит комплексный характер, можно вести речь также о проверке нахождения

контрагента в реестре. Таким образом, достаточным будет считаться совершение субъектом хозяйствования действий, прямо предусмотренных законодательством. Следует согласиться с В. М. Зариповым, который обращает внимание на следующее: «Учитывая, что неосмотрительность – это категория вины, ответственность за нее возможна только на основании прямого указания в законе. Существующая на сегодня практика не основана на законе, то есть незаконна» [4, с. 29].

Разумными, с точки зрения проверки в первую очередь правоспособности контрагента, будут являться меры, направленные на получение от него следующих документов: устава и (или) учредительного договора; копии свидетельства о государственной регистрации; копии извещения о присвоении УНП; документов, подтверждающих полномочия лица, подписывающего договор; копии лицензии на осуществление деятельности по договору, если эта деятельность подлежит лицензированию. Самостоятельно субъект предпринимательской деятельности может получить лишь выписку из ЕГРЮЛ.

Прикладное осмысление разумности действий по проверке контрагента имеет цивилистическую основу, восходящую к положениям ч. 2 п. 2 ст. 372 Гражданского кодекса Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З (далее – ГК), в соответствии с которой, лицо признается невиновным, если при той степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру обязательства и условиям гражданского оборота, оно приняло все меры для надлежащего исполнения обязательства. Положения данной нормы корреспондируются с принципом добросовестности и разумности участников гражданских правоотношений, закрепленным в абз. 5 ч. 2 ст. 2 ГК. Заботливость и осмотрительность участников гражданских правоотношений определяется в судебном порядке исходя из оценки конкретных обстоятельств дела. При этом разрешение вопроса о проявлении осмотрительности в гражданских отношениях не должно распространяться на публично-правовые отношения и служить основой для предъявления претензий со стороны контролирующих органов. Как известно, одним из признаков предпринимательской деятельности, определенных ч. 2 п. 1 ст. 1 ГК, является ее осуществление на свой риск, в связи с чем субъектам хозяйствования при вступлении в гражданские правоотношения целесообразно проявлять разумную осмотрительность при выборе контрагента. Не проявив такую осмотрительность, т. е. взяв на себя риск заключения сделок с сомнительными организациями, он детерминирует для себя в будущем возможные отрицательные экономические последствия, которые имманентны только ему, а не бюджету. Так как законодательство четко не определяет обязанность субъектам предпринимательской деятельности проявлять должную осмотрительность, ни формы, ни способы исполнения такой обязанности, то расширительно определять последствия ее неисполнения правоприменительной и судебной практикой недопустимо. В то же время субъекту хозяйствования, несмотря на внутренние издержки

по проверке контрагентов, обременяющие его деятельность, не следует пренебрегать ими. Как справедливо отмечает Д. М. Щекин, «в данном случае нет законодательных норм по вопросу об объемах обязанности по проверке своих контрагентов, но чем больше документов соберет о своем контрагенте налогоплательщик, тем по общему правилу у него будут ниже налоговые риски, хотя при этом будут возрастать издержки, связанные с документооборотом, а еще большее количество таких документов от контрагентов способно серьезно осложнить компании ведение ее предпринимательской деятельности» [5, с. 198].

Следует констатировать двойственную природу реализации доктрины должной осмотрительности. С одной стороны, субъект хозяйствования проявит (обязан проявить) должную осмотрительность, если он истребует у контрагента и совершит действия, которые прямо предусмотрены законодательством. В данном случае необходимо вести речь о том, что он предпринял достаточные меры. Непринятие таких мер является основанием применения в отношении его со стороны государства определенных мер, в том числе и налоговой реконструкции. С другой стороны, субъекту предпринимательской деятельности целесообразно проявить (не обременяя себя обязанностью их совершить в силу предписаний законодательства) разумные меры по проверке контрагента, реализация которых нивелирует предпринимательские риски и повышает экономическую результативность.

Государственная политика в сфере борьбы с лжепредпринимательскими структурами привела к тому, что развитие концепции должной осмотрительности в Беларуси идет по пути углубления проверки субъектами хозяйствования своих контрагентов, которое трансформируется в полноценное расследование их деятельности.

Не обладая публично-правовой компетенцией, организации и индивидуальные предприниматели вынуждены нести бремя контрольных функций государства. Это влечет значительные расходы, вызывает сложности при налаживании новых хозяйственных связей, означает вторжение в сферу персональных и коммерчески данных своих контрагентов. Тем не менее совершение обременительных, не предусмотренных законодательством действий не позволяет субъектам хозяйствования застраховаться от претензий контролирующих органов. При этом государство, обладая обширными дискреционными полномочиями, наказывает субъектов хозяйствования за те действия, которые оно само (в лице соответствующих органов, финансируемых из бюджета) не в состоянии эффективно выполнять на этапах государственной регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей, налогового администрирования, а также в ходе проведения проверок. Для него фиктивность контрагента (посредством его включения в реестр) исключает реальность хозяйственной операции с ним (без проведения контрольных мероприятий в отношении добросовестного субъекта хозяйствования).

В настоящее время государство, не выполняя должным образом возложенные на него обязанности, пытается переложить ответственность за массовое распространение лжепредпринимательских структур на субъекты хозяйствования, обременяя их в соответствии с подп. 1.11 п. 1 Указа № 488 налоговой реконструкцией (в совокупности с пенями и штрафом) при взаимодействии последних с субъектами предпринимательской деятельности, оказавшимися в реестре. Более того, такая реконструкция осуществляется и при взаимодействии с контрагентами, которые были включены в реестр после совершения с ними хозяйственных операций. Государство, разместив информацию о субъектах предпринимательской деятельности в реестре, придало ей характер публичности и действительности. Руководство этой информацией означает проявление субъектом хозяйствования должной осмотрительности при выборе контрагента. Опровержение государством презумпции достоверности публичной информации, когда субъекты хозяйствования несут ответственность за предпринимательское взаимодействие с контрагентами, включенными в реестр после такого взаимодействия, свидетельствует о потенциальном закреплении презумпции виновности всех субъектов предпринимательской деятельности нашей страны.

Следует констатировать, что в Республике Беларусь формированию на различных уровнях критериальности проявления должной осмотрительности уделяется непозволительно (в контексте серьезной финансовой обременительности для субъектов хозяйствования) малое внимание. В зарубежных странах контролирующие органы в многочисленных письмах и разъяснениях дают рекомендации о том, как налогоплательщику следует оценивать свои риски, и определяют ориентиры для проявления должной осмотрительности при проверке своих контрагентов.

Принятие в нашей стране ведомственных актов на определенном этапе способно нивелировать проблематику взаимоотношения контролирующих органов и налогоплательщиков. Исходя из постулируемой нами двойственной природы реализации рассматриваемой концепции, а также исходя из того, что понятие и содержание «должной осмотрительности» при выборе контрагента не закреплено в законодательстве, можно предположить, что каждый субъект оценки (субъект хозяйствования, контролирующий орган и суд) самостоятельно интерпретирует данное оценочное понятие. Наибольшее значение, естественно, представляют стандарты контролирующего органа и суда, так как в первом случае они позволяют избежать спора с контролирующим органом, а во втором – защитить свои права и законные интересы. Важнейшим аспектом данных актов является то, что ими не могут возлагаться иные обязанности, отличные от тех, которые предусмотрены законодательством. В свою очередь, законодателю необходимо четко определить критерии (правовые пределы) проявления субъектами хозяйствования должной осмотрительности в отношении своих контрагентов, которые позволили бы исключить претензии контролирующих органов и неопределенность налоговых последствий. В противном случае,

своеобразное понимание и прикладное интерпретирование государством доктрины «должная осмотрительность» приводит к тому, что субъекты хозяйствования эволюционируют от должной осмотрительности по отношению к своим контрагентам к должной осторожности, которая переходит в предпринимательскую пассивность, негативной формой которой является ликвидация бизнеса в собственной стране или его организация в сопредельных государствах. Следует также отметить, что предпринимаемые в нашей стране меры по привлечению инвестиций, развитию предпринимательства, либерализации контрольной деятельности в значительной степени нивелируются противоречивой политикой государства в борьбе с лжепредпринимательскими структурами.

#### Список использованных источников

1. Вачугов, И. В. Термин «должная осмотрительность» в аспекте проблемных вопросов налогового контроля / И. В. Вачугов // Актуальные вопросы налогового администрирования: от теории к практике : материалы науч.-практ. конф. / Н. Ф. Беляков [и др.] ; под ред. Н. Ф. Белякова. – Н. Новгород, 2015. – С. 9–13.
2. Путилин, Д. Опасные налоговые схемы / Д. Путилин. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Альбина Паблишера, 2009. – 347 с.
3. Сасов, К. А. Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? / К. А. Сасов // Налоговед. – 2016. – № 11. – С. 24–33.
4. Зарипов, В. М. Кризис концепции налоговой выгоды / В. М. Зарипов // Налоговед. – 2015. – № 6. – С. 19–31.
5. Щекин, Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д. М. Щекин ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2007. – 236 с.

**Василевич С. Г.**

#### **ПРИМЕНЕНИЕ АДМИНИСТРАТИВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ: АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ**

Белорусский государственный университет,  
пр. Независимости, 4, 220030 Минск, Беларусь, [constlaw.bsu@tut.by](mailto:constlaw.bsu@tut.by)

Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее – КоАП) [1] подвержен частым изменениям, что, несомненно, может свидетельствовать об отсутствии у органов, согласовывающих вносимые в него изменения и дополнения, выверенной позиции, а также об отсутствии аналитического расчета на то, какие возможные последствия (недочеты), в том числе негативные, возникнут при применении этих новых норм.

Частью 3 ст. 10.3 Процессуально-исполнительного кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее – ПИККоАП) [2] предусмотрена возможность применения к физическому лицу административного взыскания без составления протокола об административном правонарушении в случае признания им своей вины и