

По итогам 2019 г. общий индекс финансовой грамотности Ульяновской области составил 12,55 балла, что выше общероссийского уровня. В регионе реализуется проект «Налоговая помощь и финансовая грамотность», который охватывает почти 40 % населения. На территории Ульяновской области также проходит акция «Поезд финансовой грамотности». За последние два года проведены мероприятия на 1 240 площадках для 58 843 слушателей с привлечением 1 447 лекторов.

Констатируя, следует подчеркнуть, что повышение уровня финансовой грамотности гарантирует повышение уровня жизни и уверенности в будущем каждого отдельного гражданина, а также стабильность и процветание экономики и государства в целом.

Изучение и анализ опыта Поволжского экономического района, а также использование его положительных тенденций, бесспорно, будет способствовать осознанию гражданами пользы быть финансово грамотными, мотивировать их искать финансовую информацию, а также брать ответственность за собственное финансовое будущее.

Библиографические ссылки

1. Жутаев А. С. Повышение финансовой грамотности молодежи как одно из важнейших направлений государственной политики // Финансовое право. 2019. № 4. С. 41–43.
2. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37062-indeks_finansovoi_gramotnosti_rossiyan_vyros_v_2019_godu (дата обращения: 21.10.2020).
3. Покачалова Е. В., Яковлев Д. И. Повышение финансовой грамотности и финансовой культуры: современные правовые аспекты // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2019. № 1 (126). С. 201–210.

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ РЕАЛИЗАЦИИ ПРЕЗУМПТИВНЫХ НАЧАЛ ФИНАНСОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

А. А. Пилипенко

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

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.

Ключевые слова: добросовестность; добросовестность налогоплательщика; налоговая выгода; добросовестное налоговое администрирование.

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. Как справедливо отмечает М. В. Карасева «концепция добросовестности налогоплательщика – основа современного налогово-правового регулирования. Она построена на признании факта соблюдения налогоплательщиком в большинстве случаев норм налогового законодательства, т. е. на преобладании на практике факта правопослушания налогоплательщика» [1, с. 126].

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. При познании какого-либо явления правовой реальности, архитектура которого основана на идеально-ценностных и этико-моральных доминантах, что характерно для добросовестности, в первую очередь представляется оправданным использовать инструментарий лексического толкования. В. И. Даль толкует добросовестность как «добрую совесть, честность, правдивость в поступках» [2, с. 117]. В русле достаточно широкой вариативности поведения субъектов финансовых отношений большая роль в оценке добросовестности принадлежит судебному усмотрению. Применительно к судебной власти Ш. Монтескье принцип добросовестности определил как «метод, позволяющий судье обеспечить гармонию, баланс частных и общественных интересов» [3, с. 225].

Категория «добросовестность» в первую очередь является предметом цивилистических исследований, поскольку именно в гражданском законодательстве наиболее часто используется данный термин. В данном контексте следует отметить, что по вопросу применения рассматриваемой категории в различных отраслях права, помимо гражданского, в

правовой науке существуют диаметрально противоположные точки зрения. Так В. А. Белов, отвечая на вопрос, как и исходя из чего мог быть поставлен вопрос о добросовестности и недобросовестности в каком-либо ином праве, кроме частного, гражданского, утверждает, что понятие недобросовестности просто несовместимо с природой публичного права. Согласно мнению автора, «в публичном праве мыслим единственный порок деяния – объективная неправомерность, т. е. нарушение нормы объективного публичного права. Где же здесь место рассуждениям о недобросовестности?» [4, с. 18–20]. В то же время у Д. В. Винницкого мы находим суждения об общеправовом характере добросовестности, который проявляет свое значение во многих отраслях права: «Несмотря на то, что налоговое законодательство понятие “добросовестность” в качестве необходимого критерия для оценки действий участника налоговых отношений непосредственно не использует, это не означает, что налоговое право безразлично к данному принципу. Напротив, как и в других отраслях, он имеет для данной отрасли основополагающее значение при разрешении споров и применении конкретных налогово-правовых норм» [5, с. 218].

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 [6, с. 30; 7, с. 99; 8, с. 21; 9, с. 28; 10, с. 28; 11, с. 3]. 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» [10, с. 28]. Аналогичную позицию занимают и белорусские исследователи Ю. Амелечня и Н. Крук [12, с. 75].

Другая группа авторов выступает за включение данной категории в материю налогового права, но не в нормативно-правовую материю регулирования налоговых отношений [13, с. 101; 14, с. 23–24]. Например, М. Ю. Орлов призывает относиться к понятию «добросовестность» в налоговых отношениях как «к термину, не имеющему никакого отношения к нормативному регулированию системы налогообложения» [13, с. 101].

В рамках решения второго вопроса сложился определенный научно-методологический плюрализм мнений в силу сложности определения

объективных критериев добросовестности (недобросовестности), протекающих, во многом, из общечеловеческих принципов. По мнению К. Ю. Пашкова критериями добросовестности являются: «полное и своевременное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налогов и сборов; отсутствие в действиях лица состава налогового правонарушения» [15, с. 36]. Белорусский исследователь Д. Александров, верно полагая, что органы судебной власти должны стать интегрирующим звеном в создании спектра критериев добросовестного поведения плательщика и обеспечения баланса частных и публичных интересов, делает вывод, что «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» [16, с. 9].

Белорусский законодатель предпринимал попытки определения критерийности субъектов предпринимательской деятельности в налоговой сфере. Ранее, частью второй п. 7 Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510), в целях уменьшения периодичности проведения плановых проверок в зависимости от отнесения субъекта предпринимательской деятельности к высокой, средней или низкой группе риска, были определены критерии добросовестно исполняющих обязательства перед бюджетом проверяемых субъектов. К таковым относились следующие условия: предыдущей плановой проверкой не установлено фактов неисполнения или ненадлежащего исполнения проверяемым субъектом обязательств перед бюджетом, включая государственные целевые бюджетные фонды, и фактов нарушений законодательства; в период после окончания предыдущей плановой проверки и до назначения следующей плановой проверки данным или иными контролирующими (надзорными) органами не установлено фактов неисполнения или ненадлежащего исполнения проверяемым субъектом обязательств перед бюджетом, включая государственные целевые бюджетные фонды, и фактов нарушений законодательства. Отказ от вышеуказанных критериев был предопределен новыми законодательными подходами, связанными с реформированием плановых проверок в выборочные, а также отбора проверяемых субъектов при проведении выборочных проверок с учетом критериев оценки степени риска. Также следует отметить, что практически максимальная результативность проводимых в Республике Беларусь проверок свидетельствовала лишь о потенциальной возможности соблюдения вышеуказанных критериев.

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, так как рассмотрение презумпции добросовестности налогоплательщика, как опровержимой презумпции, предполагает использование в процессе ее опровержения некоторых стандартов, моделей (известных участникам 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. Аналогичные нормативные положения содержатся в ч. 4 п. 59 Положения о порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом № 510. Дополнительное и, по нашему мнению, излишнее детерминирование в подп. 1.4 п. 1 ст. 2 НК опровержения презумпции добросовестности налогоплательщика на основании документально подтвержденных сведений связано в первую очередь с порочной практикой действовавшего ранее Указа Президента Республики Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимиза-

ции сумм налоговых обязательств» (далее – Указ № 488), заключающейся в моделировании отрицательной правовой реальности для субъектов предпринимательской деятельности на сомнительной со стороны контролирующих органов доказательной базе. Косвенным подтверждением данного тезиса является нормативное закрепление более адекватного, отвечающего современным реалиям взаимодействия контролирующих органов и налогоплательщиков механизма выявления нарушений законодательства, который, все равно оставляет открытым вопрос о возможной реинкарнации положений Указа № 488.

Резюмируя вышесказанное, 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 связи с этим отметим, что вопросы недобросовестности должностных лиц контролирующих органов начинают приобретать научное осмысление, поэтому обращается внимание на закрепление в законодательстве принципа добросовестности как налогоплательщиков, так и других участников налоговых отношений [6, с. 30; 17]. Как отмечает О. В. Борисова, «отдавая дань стремлению к достижению идей 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» [6, 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 [18; 19].

По итогам проведенного исследования, можно сделать следующие основные выводы.

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

2. Принцип добросовестности в налоговой сфере не является односторонним принципом, так как 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.

Библиографические ссылки

1. Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М. : Юрист, 2003. 173 с.
2. Даль В. И. Большой толковый словарь русского языка. М. : АСТ, 2010. 815 с.
3. Монтескье Ш. О духе законов. М. : Мысль, 1999. 672 с.
4. Белов В. А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. М. : Волтерс Клувер, 2006. 96 с.
5. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. 397 с.
6. Борисова О. В. Добросовестность в налоговом праве: доктрина, презумпция, принцип // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 4. С. 23–30.
7. Занкин Д. Б. Добросовестность налогоплательщика: вопросы теории и практики // Ваш налоговый адвокат. 2004. № 3. С. 92–99.
8. Землянская Н. И. Некоторые теоретические и законодательные аспекты финансово-правовой политики Российского государства // Налоги. 2016. № 2. С. 17–21.
9. Нагорная Э. Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М. : Юстицинформ, 2009. 528 с.
10. Попов В. В., Тришина Е. Г. Добросовестность налогоплательщика как условие правомерного поведения при уплате налогов (вопросы правоприменения) // Налоги. 2016. № 6. С. 25–28.
11. Сериков Ю. А. Правовые презумпции в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // Арбитраж. и гражданский процесс. 2003. № 4. С. 2–5.
12. Амельчя Ю., Крук Н. Некоторые аспекты презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин) // Судовы весн. 2019. № 3. С. 69–75.
13. Орлов М. Ю. Правовая позиция Конституционного Суда РФ о добросовестности налогоплательщика не может быть включена в налоговое законодательство // 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.
14. Щекин Д. М. Презумпция добросовестности налогоплательщика // Ваш налоговый адвокат. 2001. № 1. С. 21–42.
15. Пашков К. Ю. Понятие «добросовестный налогоплательщик» в российском налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2004. № 10. С. 33–36.

16. Александров Д. О формировании критериев добросовестности налогоплательщика // Судебный вестник Плюс: экономическое правосудие. 2019. № 1. С. 4–11.
17. Сасов К. А. Конституционный Суд РФ и недобросовестность должностных лиц налоговых органов // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 9. С. 16–20.
18. Читая Р. Г. Добросовестность налогового администрирования // Налоговед. 2018. № 12. С. 7–12.
19. Шабанов И. Н. К вопросу о добросовестности налоговых органов // Налоги. 2020. № 2. С. 17–20.

ДИСКУССИОННЫЕ АСПЕКТЫ КРИМИНАЛИЗАЦИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

Ар. А. Пилипенко

*Белорусский государственный университет, пр. Независимости, 4, Минск, 220030,
Республика Беларусь, artur.pilipenko.1998@list.ru*

Рассматриваются практические аспекты определения крупного и особо крупного ущерба, при достижении которых применяются меры уголовной ответственности за налоговые преступления. Предлагается повысить соответствующие размеры ущерба для криминализации налоговых преступлений в системной взаимосвязи с новациями в различных нормативных правовых актах.

Ключевые слова: налог; сбор; уклонение от уплаты налогов (сборов); крупный размер ущерба; особо крупный размер ущерба.

Уголовная ответственность за уклонение от уплаты сумм налогов, сборов по ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь от 9 июля 1999 г. № 275-3 (далее – УК) наступает лишь при условии, что деяния, предусмотренные этой статьей УК, повлекли причинение ущерба в крупном или особо крупном размере. В примечании к главе 25 «Преступления против порядка осуществления экономической деятельности» УК Республики Беларусь до недавнего времени крупным размером (сделкой, ущербом, доходом (наживой) в крупном размере) в статьях настоящей главы признавался размер (сделка, ущерб, доход (нажива)) на сумму, в двести пятьдесят и более раз превышающую размер базовой величины, установленный на день совершения преступления, особо крупным размером (сделкой, ущербом, доходом в особо крупном размере) – в тысячу и более раз превышающую размер такой базовой величины, если иное не оговорено в примечаниях к статьям главы 25 УК. Применительно к ст. 243 УК такая оговорка существует, которая определяет количественные пороги крупного и особо крупного ущерба, отличные от вышеуказанных показателей. Так, крупным размером ущерба признавалось уклонение от уплаты сумм налогов, сборов на сумму, в тысячу и более раз превышающую размер базовой величины, установленный на