

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ДОВЕРИТЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ МЕЖДУ ГОСУДАРСТВОМ И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ

А. А. Пилипенко

*Белорусский государственный университет,
ул. Ленинградская 8, 220030, г. Минск, Беларусь, pilipenko_bsu@mail.ru*

В статье рассматриваются теоретические и прикладные аспекты принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в налоговой сфере. В контексте невозможности достижения правовой определенности, делается вывод о необходимости следования государством в лице соответствующих органов презумпции правоты налогоплательщика. Предлагается закрепить в налоговом законодательстве принцип поддержания доверия налогоплательщика к закону и действиям государства.

Ключевые слова: доверие; доверие в праве; доверие к закону; доверие к действиям государства; правовая определенность; презумпция правоты налогоплательщика; налоговые схемы государства.

CERTAIN ASPECTS OF TRUST RELATIONS BETWEEN THE STATE AND BY TAXPAYERS

A. A. Pilipenko

*Belarusian State University,
Leningradskaya st. 8, 220030, Minsk, Belarus, pilipenko_bsu@mail.ru*

The article focuses upon the theoretical and practical aspects of the of principle sustainability of the trust of the citizens to the state tax requirements. Author comes to conclusion, if principle sustainability of the trust of the citizens to the state tax requirements is impossible to reach, state should follow the presumption of the correctness of the taxpayer. In accordance with the principle of protecting the taxpayer. Author offers to fix legal guarantees the tax status and legality of state actions.

Keywords: trust; trust in the law; trust to the actions of the state organs; legal certainty; the presumption that the rightness of the taxpayer; tax schemes of the state.

Развитие налоговых отношений, как правило, сопровождается противоречивостью и конфликтностью, что может служить сдерживающим фактором в желании субъектов предпринимательской деятельности участвовать в развитии экономики. В этой связи необходима трансформация взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, и она

возможна при условии, что взаимодействие будет основываться на принципах открытости, взаимного уважения и законности. Как справедливо отмечает А.А. Артюх, «финансовые отношения государства и его граждан, которые обеспечивают экономически саму возможность его существования, крайне чувствительная сфера, где законность и доверие к публичному субъекту играют важную роль» [1, с. 45]. В системе мер оптимизации отношений между государством и налогоплательщиками важное место принадлежит принципу поддержания доверия к закону и действиям государства.

Научно-налоговое признание рассматриваемого принципа во многом связано с Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ) от 28 ноября 2017 г. № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта», в котором орган конституционного правосудия, принимая налогово-значимое решение, сослался на необходимость соблюдения принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства: «Изменение законодателем ранее установленных правил, оказывающее неблагоприятное воздействие на правовое положение лиц, которых оно затрагивает, должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, предполагающий сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также в случае необходимости предоставление гражданам возможности, в частности посредством временного регулирования, в течение разумного переходного периода адаптироваться к вносимым изменениям; соблюдение данного принципа – при отсутствии должной нормативной определенности правового регулирования – имеет существенное значение и для обеспечения единства правоприменительной практики» [2].

Анализируя вышеуказанное Постановление КС РФ, О.О. Журавлева полагает, что «принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства распадается на несколько составляющих. Во-первых, сохранение разумной стабильности правового регулирования, причем последнее трактуется достаточно широко и включает правоприменение. Во-вторых, недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему мер. В-третьих, обязательное обеспечение возможности, в частности, посредством временного регулирования, в течение разумного переходного периода адаптироваться к вноси-

мым изменениям» [3, с. 24–25]. Также данный автор высказывает концептуальную мысль о необходимости своевременной динамики законодательного регулирования, судебной практики, практики КС РФ. Так, не вызывает никаких сомнений правильность мнения о том, что «в налоговой сфере динамика изменений высокая. Налогоплательщики, опираясь на текущие оценки прошлого, уже законченных налоговых правоотношений, выстраивают свою стратегию хозяйственной деятельности на будущее. При этом они не учитывают рисков того, что, кроме действующего регулирования, изменится и практика правоприменения, поскольку растут квалификация правоприменителя, его осведомленность об особенностях предпринимательской деятельности, моделях и способах ведения бизнеса» [3, с. 26]. С.В. Андриюшин, проанализировав иные правовые позиции КС РФ, считает, что помимо перечисленных выше составляющих принципа доверия граждан к закону и действиям государства в налоговой сфере можно отнести следующие: «правовую определенность; предсказуемость законодательной политики; возможность участников правоотношений в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения; уверенность в неизменности официально признанного правового статуса и возможности реализации прав; действенность государственной защиты прав; уважение прав властью; установление механизма, позволяющего компенсировать неблагоприятные последствия, возникшие из-за изменений правового регулирования» [4, с. 26].

Структурно содержательная характеристика рассматриваемого принципа складывается из двух компонентов: доверие налогоплательщика к закону и их доверие к действиям государства, т.е. его следует рассматривать с нормативной и прикладной точек зрения. Результатом рассмотрения с теоретико-правовых позиций принципа поддержания доверия к закону и действиям государства и его отождествление с доктриной защиты законных ожиданий стало привнесение в налогово-научную материю вышеуказанной доктрины, которую активно развивает С.А. Ядрихинский. По его мнению, «доктрина законного ожидания постулирует, что любое обещание, данное государством, порождает у налогоплательщика как человека разумного ожидание его исполнения, которое и должно защищаться правом именно в той степени, в какой это ожидание «разумно» [5, с. 77].

По нашему мнению, доктрина законных ожиданий налогоплательщика является уязвимой с точки зрения невозможности достижения определенности налогового законодательства, что всегда будет порождать конфликтность отношений между частными и публичными субъектами в налоговой сфере. Неопределенность в налогово-правовой сфере все более начинает приобретать аксиоматичный характер, предопреде-

ленный интенсивностью процессов во всех сферах общественной жизни, в том числе и в экономической. В этой связи следует согласиться с А.В. Брызгалиным, который справедливо констатирует следующее: «Идея «беспорного» закона – это утопия» [6, с. 13]. Развивая положения данного автора, А.В. Демин констатирует, что «абсолютной определенности налоговых законов добиться невозможно, это недостижимый идеал, к которому, разумеется, нужно всячески стремиться» [7, с. 31].

Научный потенциал приведенных мнений свидетельствует о возможности наличия у налогоплательщиков завышенных ожиданий не только в отношении законодательных актов, но и в отношении динамики правового регулирования налоговых отношений, которая призвана преодолеть отрицательную критическую неустойчивость национального законодательства. В обстоятельствах, когда законные ожидания налогоплательщика (в том числе, в трансформационном аспекте отдельных положений нормативных правовых актов) не позволяют ему в полной мере реализовать свои права и законные интересы, он рассчитывает на адекватное объективной действительности правоприменение, т.е. выражает изначально потенциальное доверие к действиям государства в лице контролирурующих органов. В определенной степени мы можем вести речь о трансформации власти закона к власти контролирующего органа, которая происходит, в том числе и в понимании налогоплательщиков. В условиях постулируемой выше неопределенности налогового законодательства это является объективным вектором его развития. Современная налоговая действительность характеризуется увеличением способов правового регулирования, что предполагает ее сложность и противоречивость. В данном случае, на первый план выходят вариации усмотрения правоприменителя, которые должны соответствовать ожиданиям налогоплательщика и формализоваться в доверие или недоверие к действиям государства. Т.е. правоприменительная дискреция контролирующих органов, менее значимая по отношению к нормативным предписаниям, на практике нередко оказывается ключевым элементом механизма правового регулирования. Нивелирование содержательной невнятности такой дискреции осуществляется посредством использования соответствующего инструментария защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и, в первую очередь, презумпции правоты налогоплательщика, которая со вступлением в силу с 1 января 2019 года новой редакции Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее – НК) обрела обновленные черты. Так, если до вышеуказанной даты решения в пользу налогоплательщиков должны были применяться в случае неясности или нечеткости предписаний актов налогового законодательства, то в настоящее время императивность ч. 2 п. 6 ст. 3 НК

распространяется на случаи выявления пробелов в налоговом законодательстве (правовом регулировании), внутренних противоречий в актах налогового законодательства либо иных недостатков, создающих правовую неопределенность. Таким образом, дефекты законодательного регулирования не только не могут быть переложены на налогоплательщиков, но и не должны служить основой для дистанционирования контролирующими органами от ее обязательного применения. Более того, такое дистанцирование является незаконным в силу императивных положений подп. 1.1 п. 1 ст. 108 НК о необходимости налоговыми органами и их должностным лицам действовать в строгом соответствии с законодательством. Данная обязанность корреспондируется с правом налогоплательщиков требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения актов налогового законодательства при совершении ими действий в отношении плательщиков (подп. 1.8 п. 1 ст. 21 НК). Соответственно, каждое противоречивое (сомнительное) решение, принимаемое не в пользу налогоплательщика, будет приводить к необоснованному обогащению государства и, соответственно, подрывать доверие к нему и действиям его представителей.

В свете вышесказанного уместным видятся доктринальные рассуждения Н.А. Арапова о добросовестности деятельности государства: «Добросовестность как один из аспектов принципа поддержания доверия выражается не в самом соблюдении права, но в том, как государство исполняет возложенные на него обязанности, соблюдает установленные для него запреты, использует предоставленные ему права. Принцип поддержания доверия в этой части обязывает государство не столько соблюдать собственное право, сколько вменяет ему в обязанность делать это определенным образом – добросовестно, т.е., в отличие от принципа законности, обеспечивает не формальную правомерность, а правомерность содержательную» [8, с. 114].

В заключении данной статьи полагаем необходимым сделать следующие основные выводы.

1. Для разрешения конфликтных ситуаций в налоговой сфере со стороны государства не достаточным является ссылка на необходимость соблюдения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате фискально-экономических обязательств. Достижение баланса публичных и частных интересов в налоговой сфере возможно на широком применении экономико-правового инструментария, направленного на симулирование деятельности субъектов хозяйствования.

2. Законодательная конкретизация оптимизации отношений между налогоплательщиками и государством может быть формализована во включении в ст. 2 Налогового кодекса Республики Беларусь принципа

поддержания доверия налогоплательщиков к закону и действиям государства.

Библиографические ссылки

1. Артюх, А.А. Ответственность государства за ущерб от неконституционных фискальных законов: время еще не пришло? *Налоговед.* – 2016. – № 7. С. 38–45.

2. По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» [Электронный ресурс] : Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации, 28 нояб. 2017 г., № 34-П // *Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 / ЗАО «Консультант Плюс».* – М., 2023.

3. Журавлева, О.О. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в налоговой сфере // *Налоговед.* 2018. № 9. С. 21–28.

4. Андрюшин, С.В. Применение принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства при разрешении налоговых споров // *Налоговед.* 2019. № 2. С. 25–33.

5. Ядрихинский, С.А. Доктрина законных ожиданий в налоговых отношениях // *Рос. журн. правовых исследований.* 2018. № 4. С. 76–84.

6. Брызгалин, А.В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщиков // *Налоговый вестн.* 1999. № 10. С. 13–18.

7. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения. М. : Статут, 2015. С. 368.

8. Арапов, Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. СПб., 2017. Л. 277.