

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ РАУЗМНОСТИ В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ

А. А. Пилипенко

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

В статье исследуются применения категории «разумность» в налоговых отношениях. На основе проведенного анализа сделан вывод о необходимости разумной сдержанности в деятельности должностных лиц контролирующих органов, особенно, в вопросах, связанных с усмотрением при принятии соответствующих решений. Правовое регулирование налоговых отношений на современном этапе экономического развития Республики Беларусь должно основываться на разумной сдержанности и разумной предусмотрительности со стороны органов государственной власти.

Ключевые слова: разумность, разумная сдержанность, налоговые отношения, разумный срок, усмотрение, корректировка налоговой базы.

CERTAIN ASPECTS OF APPLICATION OF REASONABLENESS IN TAX RELATIONS

A. A. Pilipenko

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

The article examines the applications of the «reasonableness» category in tax relations. On the basis of the analysis, it was concluded that reasonable restraint was needed in the activities of officials of the supervisory authorities, especially in matters related to discretion in making appropriate decisions. The legal regulation of tax relations at the current stage of economic development of the Republic of Belarus should be based on reasonable restraint and reasonable prudence on the part of state authorities.

Key words: reasonableness; reasonable restraint; tax relations; reasonable timing; discretion tax base adjustment.

Разумность, являясь сложной многогранной категорией, имеет множество форм взаимодействия с экономикой и правом и должна рассматриваться во всех своих проявлениях, в том числе и в налоговых отношениях. Стоит согласиться с А. В. Коноваловым, который утверждает, что «принцип разумности имеет особенное значение для всего правопорядка и в особенности – для его регулятивных отраслей. Все право в целом исторически

понимается именно как рациональный регулятор; совокупность способов отыскания и воплощения в жизни оптимальных разумных балансов интересов разных лиц и их коллективов; частных и публичных интересов» [1, с. 11].

Изначально с общетеоретических позиций следует отметить ограниченное число исследований, посвященных рассматриваемому явлению. Во многом, это предопределено тем, что теоретико-правовые исследования разумности основаны на общефилософских подходах, корреспонденция которых делает ее моральным основанием и пределом правоприменительного и судебного усмотрения. В настоящее время можно отметить диссертационное исследование Д.Н. Рогачева, в рамках которого, в контексте снижения правоприменительного усмотрения, ограничения дискреционности судопроизводства, стимулирования развития гражданской правовой позиции, повышения роли социальной позитивной ответственности, в также в целях установления унифицированного научного и практического подхода к категории «разумность», предлагает закрепить ее на потенциально законодательном уровне и понимать под ней «законодательно закрепленную характеристику правомерной коррекции уполномоченными субъектами условий действия и (или) содержания норм права, основанную на сознательном сопоставлении имеющихся у них возможностей (материальных, интеллектуальных) и эмпирической действительности (ситуационной обстановки) с целью обеспечения наибольшей эффективности осуществляемой социально полезной деятельности» [2, с. 10].

На уровне правовой доктрины разумность, как правило, рассматривается в качестве принципа гражданского права. Это обусловлено требованиями Гражданского кодекса Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З (далее – ГК) разумности участников гражданских правоотношений, которая на нормативном уровне определена в различных аспектах ее проявления, смысловых и ситуационных контекстах. В частности, в ГК идет речь о разумном сроке (ст. 295, 434, 436), разумной цене (ст. 368, 494), разумных мерах (ст. 375, 705), разумно понимаемых интересах (ст. 398), разумном предвидении (ст. 421), разумных расходах (ст. 490, 699), разумной замене (ст. 494 ГК). Наиболее часто в ГК используется цивилистическая конструкция разумных сроков.

Существующие широкие нормативные положения о разумности в гражданском законодательстве детерминировали широкие представления в цивилистической доктрине категории «разумность». Например, белорусский автор Ю.Н. Беспалый полагает, что «принцип разумности – принцип гражданских правоотношений, устанавливающий необходимость соотношения действий участников правоотношений с условиями и явлениями объективной реальности, социально-экономической действительности, обычно

предъявляемыми требованиями и обычаями, профессиональными правилами» [3, с. 5].

Следует обратить внимание, что категория «разумность» в последние годы активно рассматривается в конституционно-правовой науке. Ее представители, в контексте рассматриваемого феномена, ведут речь о разумной сдержанности, в первую очередь, применительно к органам государственной власти. Наиболее предметно исследуемый принцип раскрывают И.А. Умнова-Конюхова и И.А. Алешкова. Признавая, что принцип конституционной сдержанности является недостаточно определенным, а практика его реализации пока незначительна, ученые раскрывают данный принцип преимущественно через категорию «сдержанность», которая применительно к органам, осуществляющим публичную власть, означает способность: «разумно управлять (реализовывать) своими полномочиями; оставаться верным своему сущностному предназначению; относиться уважительно к позиции субъектов, осуществляющих публичную власть; удерживать порывы «перетягивания полномочий на себя»; быть последовательным в выборе политики осторожности, разумности и рациональности [4, с. 24]. М. В. Пресняков принцип разумной сдержанности рассматривает в отношении законотворческих органов и констатирует, что данный принцип должен «сковывать законодателя при регламентации естественных прав, предотвращая избыточную регуляцию, которая приводит к их несоразмерному умалению и искажению, лишая подлинного содержания» [5, с. 3]. Развивая свою позицию, ученый усматривает в разумной сдержанности средство ограничения вмешательства в осуществление права, то есть установления императивного порядка и условий реализации субъективного права [6, с. 14]. Г. З. Джавакян к принципу разумной сдержанности в конституционно-правовой плоскости предъявляет следующие требования, а именно: «1) самоограничение девиантной дискреции публично-властных субъектов, то есть отказ от усмотрения, осуществляемого за пределами установленной законом компетенции и предметов ведения, продуцирующего произвол, коррупцию, злоупотребление властью и превышение полномочий; 2) самоограничение по принципу «не навреди», то есть осторожность при принятии тех решений, последствия которых неопределенны и непредсказуемы; 3) самоограничение при реализации государственным органом полномочий, которые должны осуществляться иным государственным органом, поскольку являются частью его компетенции» [7, с. 13–14]. Полагаем, что идея самоограничения в конституционном праве, обладает свойством потенциальной рецепции в налоговые отношения, посредством которой возможно снижение градуса конфликтности между соответствующими субъектами.

Теоретическое понимание разумности в налоговых отношениях в настоящее время практически отсутствует. Д.М. Шекин, в рамках изучения

материалов конкретного судебного дела, предпринял попытку осветить вопросы разумности в налоговой сфере сквозь призму действий налогоплательщика в контексте защиты его законных ожиданий [8, с. 28]. Во многом, это объясняется тем, что законодатель, особенно в публичной сфере, весьма фрагментарно (исключая положения ГК) использует юридические конструкции, основанные на условиях и критериях (пусть и потенциальных) разумности.

Нормативное построение налогово-правовых норм с точки зрения их разумности прослеживается, в первую очередь, в контексте взаимоотношения субъектов предпринимательской деятельности и контролирующих органов. Например, абз. 4 п. 4 Положения о порядке организации и проведения проверок, утв. Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Положение № 510) предусмотрено, что контролирующие (надзорные) органы и проверяющие в пределах своей компетенции вправе в рамках вопросов, подлежащих проверке, требовать и получать от проверяемого субъекта, участников контрольного обмера необходимые для проверки документы (их копии), в том числе в электронном виде, иную информацию, касающуюся его деятельности и имущества. Если такие документы (их копии) в соответствии с законодательством не должны находиться в месте проверки, проверяющий (руководитель проверки) обязан установить разумный срок (не менее 2 рабочих дней) для представления документов (их копий). И если в данной норме терминологически используется понятие «разумный срок», то в п. 4 ст. 79 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 (далее – НК) речь идет просто о сроке не менее 2 рабочих дней для совершения вышеуказанного процессуального действия. В приведенной норме указание на разумный срок является процессуальной реакцией субъекта предпринимательской деятельности на реализацию должностными лицами контролирующего органа значительного объема предоставленных им законодательством полномочий, в частности, полномочия, предусмотренного абз. 4 п. 4 Положения № 510. Вышеуказанное упоминание о разумности применительно к сроку представления документов налогоплательщиками по требованию должностных лиц контролирующих органов актуализирует вопрос разумности действий последних в рамках реализации дискреционных полномочий, особенно, когда в такой реализации присутствует усмотрительный аспект.

Необходимо отметить, что усмотрение в налоговом праве является неотъемлемым элементом правоприменительной деятельности. В тоже время, довольно часто требования должностных лиц налоговых органов, в основе которых лежит усмотрительное начало, являются дополнительными затратами для субъектов предпринимательской деятельности, которые не

только сказываются на их финансовых результатах, но и значительно дестабилизируют управленческий процесс. Одновременно, налоговое законодательство содержит ряд оценочных понятий, которые позволяют субъекту усмотрения определять их содержание с учетом конкретной ситуации. Например, положения абзаца первого п. 1 ст. 169 НК связывают затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, с их экономической обоснованностью. Прикладное понимание экономической обоснованности затрат должностными лицами налоговых органов, в контексте бюджетной целесообразности, зачастую дистанцируется от отраженных в бухгалтерских документах налогоплательщика результатах хозяйственной деятельности. С финансовой точки зрения, результаты такого усмотрения для субъекта предпринимательской деятельности могут быть отрицательными.

Системная взаимосвязь разумных действий налогоплательщика в экономической сфере и усмотрения должностного лица контролирующего органа в контексте проявления потенциальной разумности по оценке хозяйственных операций прослеживается при применении института корректировки налоговой базы, отправным нормативным началом которого являются положения п. 4 ст. 33 НК. Одним из оснований для вышеуказанной корректировки является постулирование контролирующим органом того, что основной целью совершения хозяйственной операции являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора). Особенности оценки хозяйственных операций, основной целью совершения которых являются неуплата (неполная уплата), зачет, возврат суммы налога (сбора), определены постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15 июля 2022 г. № 465 «Об особенностях оценки отдельных хозяйственных операций» (далее – постановление № 465). В соответствии с подп. 1.2 п. 1 постановления № 465 особенностью вышеуказанных операций является получение экономической выгоды в виде неуплаченных (не полностью уплаченных) и (или) зачтенных, возвращенных сумм налогов (сборов) в результате совершения хозяйственных операций, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами, в отсутствие намерения получить экономический эффект от осуществления реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. В свое время, в разъяснениях Верховного Суда Республики Беларусь от 3 мая 2019 г. «Об отдельных вопросах применения пункта 4 статьи 33 Налогового кодекса Республики Беларусь» также обращалось внимание на разумный характер совершения хозяйственных операций, отмечая, что основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не получение необоснованных преимуществ в налогообложении в нарушение установленных НК принципов. Вместе с тем необходимо учитывать, что положения НК не

ограничивают право плательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном плательщиком варианте сделки (операции) не должен присутствовать признак искусственности, лишенной хозяйственного и экономического смысла.

Динамика законодательного регулирования, формализованная в приведенной выше норме о разумности с экономической точки зрения хозяйственных операций, оставляет открытым вопрос об усмотрении в действиях налогоплательщиков, направленных на налоговую оптимизацию, намерения получить экономическую выгоду в виду неуплаченных налогов. В п. 2 постановления № 465 определяется перечень оснований для отнесения действий или событий к хозяйственным операциям, не обусловленным разумными экономическими или иными причинами, в отсутствие намерения получить экономический эффект от осуществления реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом, несмотря на определенную конкретизацию данного перечня, он остается открытым, позволяющим контролирующим органам свободного усмотрения по применению положения абз. 3 п. 4 ст. 33 НК.

Соответственно, совокупность разновариативных форм усмотрения в налоговых отношениях может привести к ситуации экономической пассивности, которая может трансформироваться в экономический скептицизм, когда субъектами предпринимательской деятельности крайне критически оцениваются хозяйственные перспективы и выгоды, что подвигает их либо к территориальному перемещению своего бизнеса в другие страны, либо к его ликвидации, что, в свою очередь, ведет к отрицательным последствиям для государства в контексте недополученных налоговых платежей, а также возможности разрешения многочисленных социально-экономических проблем (например, занятость населения).

По нашему мнению, определение и адекватное применение пределов правового усмотрения в налоговой сфере – это основа взаимоотношения государства и налогоплательщиков. Такие пределы могут определяться как законодателем (например, предусмотренная ч. 2 п. 6 ст. 3 НК презумпция правоты налогоплательщика), так и сложившейся практикой применения налогово-правовых норм. Учитывая значительный объем полномочий должностных лиц налоговых органов с неопределенным результатом их реализации в отношении налогоплательщиков, представляется, что важным дополнительным пределом усмотрения в налоговой сфере является разумная сдержанность в его применении.

Разумная сдержанность в деятельности контролирующих органов должна быть основана также на том, что предпринимательская деятельность носит рисковый характер, обусловленный разнообразными формами и

условиями ее совершения, требующая оптимизационных механизмов, в том числе и в налоговой сфере. Понимая это, белорусский законодатель абсолютно справедливо в подп. 43.4 п 43 Концепции правовой политики Республики Беларусь, утв. Указом Президента Республики Беларусь от 28 июня 2023 г. № 196 отметил, что не должно быть излишней зарегулированности, когда руководители организаций не могут реализовать право на разумный экономический риск. Видится, что разумный экономический риск должен подразумевать не только совершение соответствующих хозяйственных операций налогоплательщиками, но и конструктивное их разумное понимание со стороны должностных лиц в контексте принятия соответствующих решений. Особенно актуально это представляется в русле широкой дискреции (в данном случае, речь идет в первую очередь, об усмотрительной дискреции) контролирующих органов в лице их должностных лиц.

В контексте постулирования нами разумной сдержанности в деятельности контролирующих органов, нельзя обойти вниманием с концептуально экономико-правовой точки зрения вопрос разумности в нормативном регулировании налоговых отношений. Определенные экономические трудности, обусловленные внутренними и внешними причинами, заставляют государство искать механизмы, приводящие в движение финансовую систему страны с точки зрения дополнительной фискализации в отношении физических лиц и организаций. Среди таких механизмов за последние годы можно акцентировать внимание на следующих наиболее значимых: отменена с 1 января 2022 г. льготы по налогу на недвижимость для большинства физических лиц в отношении одной квартиры, находящейся в их собственности; увеличение ставки подоходного налога с физических лиц, уплачиваемого индивидуальными предпринимателями с 16 до 20 процентов; продление ставки подоходного налога с физических лиц в размере 13 процентов до 2025 г., полученных в течение календарного года по трудовым договорам от резидентов Парка высоких технологий; увеличение до 26 процентов ставки подоходного налога с физических лиц, применяемой в отношении доходов, исчисленных налоговым органом исходя из сумм превышения расходов над доходами; увеличение основной ставки налога на прибыль с 18 до 20 процентов.

Приведенные законодательные новеллы в налоговой сфере последних двух лет свидетельствуют об определенном дисбалансе, когда государство связывает повышательную тенденцию формирования доходной части бюджета только с ростом уровня налоговых изъятий, а не ростом объектов налогообложения (например, у физических лиц – доходов; у организаций – прибыли). На современном этапе экономического развития государство должно проявлять разумную предусмотрительность в своих действиях, направленную на обеспечение баланса интересов публичных и частных субъектов.

Налоговая политика должна основываться на улучшении ее качества и эффективности, создании особого экономического и юридического механизма, позволяющего гармонично сочетать различные средства, приспособившись к установленным условиям, адаптируясь к текущей ситуации. Повышенные притязания со стороны государства к гражданам и организациям должны быть разумно сдержанными и разумно предусмотрительными в контексте сохранения предпринимательской и экономической идентичности последних, что, в свою очередь, позволит решать важные социально-экономические задачи на современном этапе развития страны.

Библиографические ссылки

1. Коновалов А.В. Принцип разумности в гражданском праве // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 8. С. 11–21.
2. Рогачев Д.Н. Разумность как общеправовая категория : автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Д.Н. Рогачев ; Нижегород. акад. МВД России. Н. Новгород, 2010. 35 с.
3. Беспалый, Ю.Н. Принципы добросовестности, разумности и справедливости в гражданско-правовых отношениях Республики Беларусь : автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Ю.Н. Беспалый ; Белорус. гос. экон. ун-т. – Минск; 2010. 27 с.
4. Умнова-Конюхова И.А. Принцип разумной сдержанности: содержание и особенности реализации // Конституционное и муниципальное право. 2020. № 9. С. 20–25.
5. Пресняков М.В. Правовая определенность и принцип разумной сдержанности законодателя: проблема формальной и материальной правовой определенности // Конституционное и муниципальное право. 2014. № 4. С. 3–6.
6. Пресняков М.В. Правовая определенность и определенность прав в современном конституционно-правовом дискурсе // Гражданин и право. 2014. № 4. С. 3–16.
7. Джавакян, Г.З. Принцип разумной сдержанности как механизм ограничения власти в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Г.З. Джавакян. – М., 2022. 293 л.
8. Щекин, Д.М. Критерий разумности налогоплательщика и защита его правомерных ожиданий // Налоги. 2022. № 3. С. 27–30.