

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2021.4/3721>

## О НЕОБХОДИМОСТИ НОРМАТИВНОГО ЗАКРЕПЛЕНИЯ ДОБРОСОВЕЩНОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

А. Р. Самойлов

*Курский государственный университет*

Поступила в редакцию 5 июля 2021 г.

**Аннотация:** обосновывается необходимость совершенствования правового регулирования налоговых отношений посредством закрепления в законе институтов добросовестности, необоснованной налоговой выгоды и должной осмотрительности, а также целесообразность перехода от применения единого антиуклонительного правила к совокупности взаимосвязанных норм права, регулирующих порядок выявления недобросовестности налогоплательщика. Предложены конкретные изменения налогового законодательства, в том числе критерии недобросовестности налогоплательщика, а также предложен вариант закрепления в законе презумпции добросовестности.

**Ключевые слова:** недобросовестный налогоплательщик, необоснованная налоговая выгода, должная осмотрительность, критерии добросовестности, презумпция добросовестности налогоплательщика.

**Abstract:** *the necessity of improving the legal regulation of tax relations by consolidation the institutions of good faith, unjustified tax benefit and due diligence in the law are justified in the article. The expediency of the transition from using of a single anti-avoidance rule to a set of interrelated rules of law regulating the procedure of revealing the bad faith of a taxpayer is justified. Specific changes in tax legislation are proposed, including the criteria for the bad faith of the taxpayer. The variant of consolidating the presumption of good faith in the law is proposed.*

**Key words:** *bad-faith taxpayer, unjustified tax benefit, due diligence, criteria for a good faith, presumption of good-faith taxpayer.*

На современном этапе развития российской системы налогов и сборов все более актуальными становятся вопросы введения в оборот новых категорий, понятий и дефиниций, которые ранее не были характерны для отраслей публичного права, в том числе для налогового права. К числу таких категорий можно отнести «добросовестность налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента, плательщика страховых взносов)», «должную осмотрительность» и «необоснованную налоговую выгоду».

Данные понятия на сегодняшний день не поименованы в нормативных правовых актах, регулирующих отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов, но при этом они достаточно часто становятся предметом научных дискуссий, а также упоминаются в официальных разъяснениях Минфина России и ФНС России. Такие разъяснения являются обязательными для налоговых органов и используются

их должностными лицами в процессе проведения соответствующих контрольно-надзорных мероприятий (камеральные и выездные налоговые проверки, предпроверочный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика), но они не могут быть отнесены к нормативным правовым актам.

Несмотря на то что пределы и критерии добросовестности не находят своего отражения в современном законодательстве о налогах и сборах, они активно используются налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля и судебными органами при разрешении споров, касающихся получения необоснованной налоговой выгоды.

Современное налоговое законодательство в целях борьбы с получением налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды во многом опирается на программное обеспечение и прикладные программные комплексы ФНС России. Безусловно, их разработка, внедрение, практическое применение и эксплуатация вывели налоговый контроль на совершенно иной уровень. Но одновременно с этим необходимо подчеркнуть, что использование при проведении мероприятий налогового контроля программных продуктов никак не отменяет бремени доказывания налоговым органом вины налогоплательщика при производстве по делу о налоговом правонарушении. Процесс доказывания должен при этом опираться на надежную нормативную базу, которая четко определяет рамки правомерного поведения проверяемого лица в налоговых правоотношениях.

Тот факт, что недобросовестные налогоплательщики сегодня продолжают манипулировать нормами права, позволяющими им уменьшать налоговые обязательства (например, необоснованно заявлять налоговые вычеты по НДС и расходы по налогу на прибыль организаций), представляется очевидным. Современное прикладное программное обеспечение, используемое налоговыми органами, позволяет выявлять, но никак не может отменить субъективного стремления налогоплательщика к получению необоснованной налоговой выгоды.

Следовательно, для принятия надежных превентивных мер, направленных на предупреждение получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, законодателю необходимо предпринять планомерные шаги, заключающиеся во внесении в налоговое законодательство необходимых изменений. При этом такие изменения должны носить системный характер, отражать основные тенденции, сложившиеся в современной налоговой практике, а также способствовать минимизации рисков, связанных с возможной потерей бюджетом части денежных средств вследствие уклонения от налогообложения.

Арбитражными судами в течение нескольких лет разрабатывалась доктрина добросовестного налогоплательщика и обоснованности получаемой им налоговой выгоды. Необходимость разработки данной доктрины была вызвана стремлением налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов посредством создания видимости правомерного поведения. Права и законные интересы государства на этапе зарождения и развития

современной российской системы налогов и сборов нуждались в защите от недобросовестного поведения хозяйствующих субъектов посредством разработки такой доктрины.

Такие понятия, как критерии пределов осуществления субъективных прав, добросовестность участников правоотношений, безусловно, характерны для частного права. Так, в соответствии со ст. 10 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом). Однако правовое регулирование общественных отношений в публичной сфере (и налоговых правоотношений в частности) показывает объективную необходимость применения соответствующих институтов и в отраслях публичного права. Очевидно, что именно этим и была обусловлена разработка арбитражными судами доктрины добросовестного поведения налогоплательщика.

Дополнительно следует отметить, что Конституцией РФ закреплена норма, согласно которой осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (п. 3 ст. 17).

Нельзя не согласиться с Д. В. Винницким, который справедливо отмечает, что налоговое право является частью системы российского права и необходимо стремиться к тому, чтобы обеспечивать единство и однозначность используемой терминологии в масштабе всей системы права<sup>1</sup>.

Таким образом, использование налогоплательщиком его законных прав (например, получение налогового вычета, включение произведенных затрат в состав расходов, применение пониженной налоговой ставки или налоговой льготы и др.) не должно нарушать публичных прав и интересов государства и муниципальных образований. Данная позиция согласуется с общеправовым принципом недопустимости злоупотреблением правом.

Следовательно, реализация любой управомочивающей налогово-правовой нормы должна осуществляться в рамках общеправовых принципов добросовестности и не может быть произвольной.

Деятельность налогоплательщика, направленная исключительно на снижение налоговых обязательств, не имеет ничего общего с реальной финансово-хозяйственной деятельностью, сопряжена с организацией фиктивного документооборота и включением в состав расходов и налоговых вычетов операций по взаимоотношениям с так называемыми проблемными контрагентами. Цель такой деятельности состоит не в достижении хозяйствующим субъектом деловой цели, а в уменьшении таким способом его налоговых обязательств. Подобное поведение налогоплательщика следует признавать злоупотреблением правом, поскольку оно противоречит самой сущности предпринимательской деятельности, ко-

<sup>1</sup> См.: *Винницкий Д. В.* Основные проблемы теории российского налогового права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. С. 36.

торая в соответствии со ст. 2 ГК РФ является самостоятельной, осуществляемой на свой риск деятельностью, направленной на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Первым уверенным шагом к решению проблемы получения необоснованной налоговой выгоды стало принятие Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ постановления № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – постановление № 53). Постановление № 53 обобщило разработанные к тому времени в судебной практике критерии необоснованности налоговой выгоды и превратилось в универсальное антиуклонительное правило, которое оставалось за пределами нормативных правовых актов, но применялось на практике и арбитражными судами, и налоговыми органами. Постановление № 53 является ярким примером судебного правотворчества.

С внесением в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» общие принципы и пределы исчисления налогов были закреплены на законодательном уровне. В своем письме от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ ФНС России подчеркнула, что ст. 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации.

Статья 54.1 НК РФ является первой и осторожной попыткой законодателя обеспечить преемственность наработанной судебной практики и сформулировать в законе единое антиуклонительное правило.

Отсюда справедливо возникает вопрос, способна ли ст. 54.1 НК РФ сама по себе выполнять роль надежной и универсальной антиуклонительной нормы права и обеспечить надлежащее правовое регулирование общественных отношений в данной сфере.

На наш взгляд, ст. 54.1 НК РФ недостаточно для обеспечения надлежащего механизма правового регулирования, направленного против уклонения от уплаты налогов, а изменения в законодательстве должны носить комплексный и системный характер.

У правовых норм, изложенных в данной статье, имеется один существенный недостаток, который сводит к минимуму положительный эффект от их внедрения в НК РФ. Этот недостаток состоит в отсутствии четких критериев признания действий налогоплательщика недобросовестными, а полученной им в результате совершения таких действий налоговой выгоды – необоснованной.

Как справедливо отмечает А. А. Пилипенко, критериальность добросовестности налогоплательщика в настоящее время находится в стадиях доктринального понимания и потенциальной возможности закрепления в законодательстве и предопределена, в первую очередь, формирующейся судебной практикой<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> См.: Пилипенко А. А. Научно-нормативное моделирование добросовестности участников налоговых отношений // Журнал Белорусского гос. ун-та. Право. 2020. № 3. С. 99.

Очевидно, что ст. 54.1 НК РФ вводилась в оборот в первую очередь в целях обеспечения превентивных мер, направленных на предупреждение получения незаконных вычетов по НДС и возмещения его из бюджета. Однако меры, предпринимаемые налогоплательщиками в целях получения необоснованной налоговой выгоды, сегодня не ограничиваются одним лишь необоснованным возмещением НДС. Сюда следует отнести также включение в состав расходов необоснованных затрат, получение налоговых льгот по имущественным налогам, необоснованное применение пониженных налоговых ставок и тарифов страховых взносов, а также специальных налоговых режимов.

Прибегая к подобным методам уменьшения налоговых обязательств, сопряженным с так называемыми агрессивными способами налоговой оптимизации, налогоплательщики действуют недобросовестно. Недобросовестность при этом предполагает реализацию налогоплательщиком нормы права в том смысле, который противоречит ее действительному предназначению, заложенному в эту норму права законодателем, и вопреки правам и законным интересам государства.

Например, ст. 171, 172 НК РФ предусмотрены общие правила применения налоговых вычетов по НДС. В частности, для принятия суммы налога к вычету плательщику необходимо получить от продавца счет-фактуру при приобретении товаров, работ, услуг. При этом такие товары, работы и услуги должны быть приобретены для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения НДС либо для перепродажи.

Очевидно, что налогоплательщик, действующий недобросовестно, преследуя цель в виде получения необоснованной налоговой выгоды, может создать фиктивный документооборот со своими контрагентами, видимость реальной финансово-хозяйственной деятельности. Таким образом, несмотря на то что налогоплательщиком соблюдены нормы НК РФ для принятия к вычету суммы НДС, формальность указанного соблюдения не вызывает никакого сомнения. Если налогоплательщик применяет норму права подобным образом, то тем самым искажается ее смысл, поскольку налогоплательщик заявляет вычеты, по которым не сформирован источник их возмещения в бюджет, т. е. возникает так называемый налоговый разрыв. Такое поведение налогоплательщика лишь формально является правомерным, а фактически является недобросовестным.

Одним из решений данной проблемы является закрепление в законе правовых институтов добросовестности налогоплательщика, должной осмотрительности и необоснованной налоговой выгоды. Такая необходимость продиктована отсутствием в НК РФ законодательно закрепленных и четко обозначенных критериев, позволяющих налоговому органу на этапе проведения налоговой проверки и рассмотрения ее материалов дать объективную правовую оценку поведению налогоплательщика и обоснованности полученной проверяемым лицом налоговой выгоды.

Отсутствие закрепления добросовестности в законе является одним из многообразных проявлений неопределенности в налоговом праве. Как

отмечает А. В. Демин, налогово-правовое регулирование может осуществляться только тогда, когда оно является достаточно определенным, стабильным и непротиворечивым, а повышенные требования к определенности налогового права в целом предопределены в первую очередь его публично-правовой природой<sup>3</sup>.

Безусловно, в таких отраслях права, как налоговое право, точность, логичность и непротиворечивость формулировок крайне важны, особенно с учетом динамики социально-экономического развития и необходимости закрепления в законе четких и слаженных механизмов обеспечения поступления денежных средств в бюджет.

Разъяснения ФНС России, изложенные в письме от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@, позволяют снизить степень неопределенности. Здесь указывается, что ст. 54.1 направлена на противодействие налоговым злоупотреблениям, и приведены рекомендации по доказыванию обстоятельств, указывающих на злоупотребление. Но без нормативного закрепления степень неопределенности будет оставаться высокой по причине значительного числа оценочных формулировок, приведенных в письмах ФНС России.

Отсюда вполне обоснованно возникают следующие вопросы. Возможно ли правовое регулирование налоговых отношений (которые по своей сути являются публичными правоотношениями) посредством таких институтов, как «добросовестность» и «осмотрительность»? Насколько характерным может быть применение таких категорий, которые обладают долей субъективности и формальности, в сфере публичного права, к которому относится и налоговое право?

На наш взгляд, если придать этим категориям императивности, они могут выйти за пределы судебной доктрины, разъяснений и рекомендаций Минфина России и ФНС России и найти свое место в системе налогового права, что позволит вывести на новый уровень комплекс мер, принимаемых в целях противодействия уклонению от налогообложения.

Борьба с недобросовестными действиями налогоплательщиков, по мнению Д. М. Щекина, должна проводиться через специальное совершенствование отдельных институтов налогового права с тем, чтобы устранить неблагоприятные последствия недобросовестных действий налогоплательщика<sup>4</sup>. Такими институтами, по нашему мнению, и должны стать добросовестность, обоснованная налоговая выгода, должная осмотрительность.

Поправки к НК РФ должны затрагивать правовые нормы, в которых содержатся основные начала налогового законодательства, поскольку именно они являются отправной точной налогово-правового регулирования общественных отношений. Поправки должны затронуть процес-

---

<sup>3</sup> См.: Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 29–30.

<sup>4</sup> См.: Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 11.

суальные нормы права, а также отдельные положения Особенной части налогового права (ч. 2 НК РФ), что позволит обеспечить дополнительные гарантии государства в тех налоговых правоотношениях, где имеются наибольшие риски, связанные с уклонением от налогообложения.

На основании вышеизложенного внесение в НК РФ поправок, закрепляющих институты добросовестности, должной осмотрительности и обоснованности получаемой налоговой выгоды, на современном этапе развития механизма правового регулирования налоговых правоотношений представляется необходимым. При этом следует опираться на положения, которые ранее были изложены в постановлении № 53. Данные изменения могут быть оформлены посредством внесения в ч. 1 НК РФ главы «Добросовестность налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента, плательщика страховых взносов)», включающую следующие нормы права:

1. Норма права, обязывающая налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента, плательщика страховых взносов) при реализации его субъективных прав, установленных законом, действовать добросовестно, не нарушая прав и законных интересов государства и муниципальных образований (институт добросовестности). Здесь же необходимо предусмотреть норму права, согласно которой основной целью финансово-хозяйственной деятельности не может быть уменьшение обязательств перед бюджетной системой Российской Федерации.

2. Норма права, в которой будут закреплены обстоятельства, исключающие добросовестность налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента, плательщика страховых взносов (институт необоснованной налоговой выгоды). В законе целесообразно закрепить следующие обстоятельства, исключающие добросовестность:

– нереальность осуществляемой финансово-хозяйственной деятельности (в том числе совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном в первичных документах бухгалтерского учета, отсутствие условий, необходимых для достижения целей финансово-хозяйственной деятельности (отсутствие необходимого персонала, основных средств, производственных активов), невозможность реального осуществления операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, учет для целей налогообложения только тех операций, которые непосредственно влекут снижение обязательств перед бюджетной системой Российской Федерации, если необходимо также совершение иных операций);

– учет для целей налогообложения операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и (или) учет операций, обусловленных целями делового характера, в том числе влекущий необоснованное применение налоговой льготы, пониженной налоговой ставки, пониженных тарифов страховых взносов, необоснованное применение специальных налоговых режимов и (или) другое необоснованное снижение обязательств перед бюджетной системой Российской Федерации.

3. Норма права, обязывающая налогоплательщика при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности проявлять должную осмотрительность (институт должной осмотрительности). При этом не проявление должной осмотрительности в ситуации, когда налогоплательщику было или должно было быть известно о нарушении его контрагентом законодательства о налогах и сборах и (или) иных нормативных правовых актов (например, отсутствие контрагента по адресу его места нахождения, отражение в ЕГРЮЛ недостоверных сведений) либо об отсутствии у контрагента ресурсов (трудовых, управленческих, материальных и др.), необходимых для исполнения возложенных на него договором обязательств, может послужить основанием для признания полученной налоговой выгоды необоснованной.

Но необходимо лишний раз подчеркнуть, что само по себе неисполнение контрагентом налогоплательщика обязанности уплатить налог в бюджет не может однозначно свидетельствовать о недобросовестности проверяемого лица и отказа в предоставлении ему налогового вычета, на что неоднократно указывали высшие судебные инстанции<sup>5</sup>. Это обстоятельство необходимо учесть и исключить внесение в закон изменений, которые фактически будут перекладывать на налогоплательщика бремя недобросовестных действий (либо бездействия) его контрагентов. Однако необходимо подчеркнуть, что полученная налоговая выгода может быть признана налоговым органом и (или) судом необоснованной, если в предусмотренном законом порядке будет установлено, что проверяемое лицо осуществляло деятельность и учитывало для целей налогообложения хозяйственные операции, преимущественно взаимодействуя с контрагентами, не исполняющими предписания законодательства. При этом налогоплательщик знал или должен был знать о таких нарушениях (например, по причине взаимозависимости указанных лиц).

4. Норма права, устанавливающая презумпцию добросовестности. Конституционный Суд РФ в определении от 25 июля 2001 г. № 138-О указал, что презумпция добросовестности налогоплательщика следует из положения о том, что все неустранимые сомнения и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика. А. В. Демин отмечает, что презумпция добросовестности выводится из общеправового принципа недопустимости злоупотребления правом<sup>6</sup>. Однако независимо от того, какова по своей сути природа такого понятия, как презумпция добросовестности налогоплательщика, необходимость его закрепления на законодательном уровне очевидна и также обусловлена публично-правовой природой налогового права.

---

<sup>5</sup> По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа : постановление Конституционного Суда РФ от 19 декабря 2019 г. № 41-П ; определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14 мая 2020 г. № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017.

<sup>6</sup> См.: Демин А. В. Указ. соч. С. 67.

Норма права, устанавливающая презумпцию добросовестности налогоплательщика, может быть сформулирована следующим образом: «Добросовестность налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента, плательщика страховых взносов), реальность осуществляемой им финансово-хозяйственной деятельности, экономическая обоснованность и целесообразность его действий, направленных на уменьшение обязательств перед бюджетной системой Российской Федерации, достоверность сведений, содержащихся в документах налоговой и бухгалтерской отчетности, предполагаются. Обязанность по доказыванию недобросовестности в деле о налоговом правонарушении возлагается на налоговый орган. Налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент, плательщик страховых взносов) не обязан доказывать свою добросовестность. Обстоятельства, исключающие добросовестность, подлежат доказыванию налоговым органом в ходе проведения налоговой проверки (выездной или камеральной) и (или) дополнительных мероприятий налогового контроля».

Таким образом, изменения в НК РФ, касающиеся института добросовестности, не должны приниматься в один момент. Этот вопрос не требует спешности. Каждая норма права должна быть подвергнута тщательному анализу на предмет эффективности регулирования ею налоговых правоотношений. И в этот процесс должен быть вовлечен не только законодатель, но и ФНС России, органы судейского сообщества, представители бизнес-структур, поскольку им в будущем предстоит реализовывать и применять эти нормы на практике. Такой подход позволит создать эффективный налогово-правовой механизм противодействия уклонению от уплаты налогов.

### Библиографический список

- Винницкий Д. В.* Основные проблемы теории российского налогового права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. 55 с.
- Демин А. В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. 452 с.
- Пилипенко А. А.* Научно-нормативное моделирование добросовестности участников налоговых отношений // Журнал Белорусского гос. ун-та. Право. 2020. № 3. С. 94–100.
- Щекин Д. М.* Юридические презумпции в налоговом праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. 26 с.

### References

- Vinnitsky D. V.* Main problems of the theory of russian tax law: abstract of thesis for a doctor of law. Ekaterinburg, 2003. 55 p.
- Demin A. V.* Uncertainty in tax law and legal methods for overcoming it: thesis for a doctor of law. Ekaterinburg, 2014. 452 p.
- Pilipenko A. A.* Scientific and statutory modelling of the participants' good faith in tax relations // Journal of Belarusian State University. Law. 2020. № 3. P. 94–100.
- Schekin D. M.* Juridical Presumptions in tax law: abstract of thesis for Ph.D of law. M., 2001. 26 p.

**Для цитирования:**

Самойлов А. Р. О необходимости нормативного закрепления добросовестности в налоговом праве // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2021. № 4 (47). С. 321–330. DOI: <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2021.4/3721>

**Recommended citation:**

Samoylov A. R. About the necessity of legal consolidation of good faith in tax law // Proceedings of Voronezh State University. Series: Law. 2021. № 4 (47). P. 321–330. DOI: <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2021.4/3721>

*Курский государственный университет*

*Самойлов А. Р., заместитель начальника отдела камеральных проверок № 6 ИФНС России по г. Курску, преподаватель кафедры финансов и кредита  
E-mail: [anatolysamoylov@yandex.ru](mailto:anatolysamoylov@yandex.ru)*

*Kursk State University*

*Samoylov A. R., Deputy Head of the Department of Cameral Inspections № 6 of Inspection of the Federal Tax Service of the City of Kursk, Lecturer of the Finance and Credit Department  
E-mail: [anatolysamoylov@yandex.ru](mailto:anatolysamoylov@yandex.ru)*