



ФИНАНСОВОЕ ПРАВО; НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 336.221.2

Гайдукова Вероника Александровна
Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова
Высшая школа государственного аудита

Россия, Москва

vikalaro@mail.ru

Gaidukova Veronika Alexandrovna
Lomonosov Moscow State University

Higher School of State Audit

Russia, Moscow

ДЕЙСТВИЕ ПРИНЦИПА ДОБРОСОВЕСТНОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ НА ОСНОВЕ АНАЛИЗА СТ. 54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация: налоговые злоупотребления являются одной из значимых проблем в рамках налоговых споров, при этом правила противодействия налоговым злоупотреблениям берут свое начало именно от принципа добросовестности. Появление в налоговом законодательстве нормы антиуклонительного характера охарактеризовалось неоднозначной оценкой. До сих пор остаются открытыми многие проблемные моменты, требующие дальнейшего уточнения, выявление которых и является целью данного исследования. Кроме того, требуется рассмотрение злоупотребления правами со стороны налоговых органов и банков.

Ключевые слова: принцип добросовестности, антиуклонительная норма, налоговые споры, налоговое администрирование, пределы осуществления прав.



THE EFFECT OF THE PRINCIPLE OF GOOD FAITH IN TAX LAW BASED ON THE ANALYSIS OF ARTICLE 54.1 OF THE TAX CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION

Annotation: tax abuse is one of the significant problems in the framework of tax disputes, while the rules for countering tax abuse originate precisely from the principle of good faith. The appearance of anti-compact norms in the tax legislation was characterized by an ambiguous assessment. There are still many problematic issues that require further clarification, the identification of which is the purpose of this study. In addition, consideration of abuse of rights by tax authorities and banks is required.

Key words: the principle of good faith, the anti-deviation norm, tax disputes, tax administration, the limits of the exercise of rights.

Сам по себе принцип добросовестности (*bona fides*) относится к общеправовой категории, тем самым является всеобъемлющим принципом, характерным для всех отраслей права. При этом стоит отметить присущую принципу добросовестности неправовую природу [9], которая носит по большей части этический оттенок, являясь тем самым «одним из частных случаев взаимодействия права и морали, а именно использования правом этических понятий и категорий» [5]. Сам принцип зародился еще в Риме и развивался впоследствии в связи с рецепцией римского права. Гай указывал на необходимость пресечения плохого пользования своим правом, так как «*Malitiis non est indulgendum*» (злоупотребление непростительно).

Принцип добросовестности нашел широкое распространение в гражданском праве, став определяющим принципом частного права. Такая позиция становится понятной из того факта, что для частного права характерно преобладание диспозитивности. Другое положение дел видится в случае с публичными отраслями права, ведь для них, наоборот, характерно преобладание такого метода правового регулирования как императивность,



несмотря на использование условно диспозитивного метода. Тем не менее нельзя не согласиться с мнением К.В. Нама о том, что «мысли о необходимости подчинения публично-правовых формальных норм идеям справедливого регулирования, обеспечения интересов прежде всего лиц, находящихся в нижней части властно-правовой вертикали, получили свое распространение и в этой области» [12]. При этом стоим отметить необходимость учета специфики денежных правоотношений в финансовом праве по сравнению с гражданским правом.

Современное развитие права показало необходимость рассмотрения вопроса злоупотребления правом и применения принципа добросовестности применительно к публичному праву. Перед обращением непосредственно к российскому развитию данного принципа в налоговой сфере, важно рассмотреть отдельные проявления зарубежного регулирования данного вопроса. Некоторые страны предусмотрели общую норму для защиты от злоупотреблений (Франция, Нидерланды, Германия), тогда как другая группа стран предпочла ограничиться общей судебной доктриной (США, Великобритания, Швейцария, Япония). Зачастую зарубежный подход сводится не к формальному рассмотрению юридического закрепления тех или иных положений, а к рассмотрению фактической стороны документов. В частности, в США и Великобритании распространен подход учета фактического содержания сделки, то есть рассмотрение ее цели, для противодействия злоупотреблению правом. Если было выявлено, что сделка была направлена на минимизацию налогообложения, то она признается недействительной. Для российской действительности интересным является опыт Германии. В частности, он показал возможность распространения и эффективного применения принципа добросовестности в публичных правоотношениях в соответствии с §242 ГГУ, посредством чего закрепилось распространение принципа добросовестности на административное право и право государственного управления, налоговое право и др. Тем самым немецкое право восприняло применение принципа



добросовестности и осуществление механизма борьбы с злоупотреблениями правами и в публичных правоотношениях, в частности в налоговых правоотношениях. При этом хочется отметить такую особенность применения принципа добросовестности, как ее действие не только по отношению к налогоплательщику, но и к властной стороне публичных правоотношений – налоговым органам. Тем самым возможно при недобросовестности ограничение прав и обязанностей не только налогоплательщика, но и налогового органа. Такой подход кажется действительно оправданным в связи с возможностью злоупотребления налоговым органом своими полномочиями. Принцип добросовестности должен охватывать правильность применения налоговых процедур, правильную и своевременную реализации процессуальных прав и обязанностей участников налоговых отношений.

Антиуклонительные нормы (GAAR) в налоговой сфере распространились в разных правовых порядках: например, ст. L. 64 LPF (Свода налоговых процедур) во Франции [7]. Страны англосаксонского правового порядка также предусмотрели антиуклонительные нормы. В частности, такое положение нашло отражение в статутном праве Австралии. В России же антиуклонительная норма налогового законодательства появилась в 2017 году, подвергнувшись ряду критических замечаний.

Таким образом, добросовестность является оценочным понятием, но такое положение не может отрицать необходимость учета не только формальных правил, но и общих положений справедливости при разрешении какого-либо налогового спора.

Следует рассмотреть конкретные механизмы воздействия при налоговых злоупотреблениях основных субъектов налоговых правоотношений.

В первую очередь действие принципа добросовестности распространяется на налогоплательщиков в связи с выявляемыми злоупотреблениями налоговыми правами.



Одним из важнейших документов, направленных против обхода налогового закона и на обеспечение концепции противодействия злоупотреблению правом, стало Постановление ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53, базировавшееся на совокупном анализе налогового законодательства.

Новый виток развития в российской действительности связан с тем, что в 2017 году часть первая НК РФ была посредством принятия Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ дополнена ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Данная статья была введена для внедрения инструментов, которые помогли бы стабилизировать действие основной нормы, которую налогоплательщик стремятся обойти. Так, например, налогоплательщик может создавать искусственную ситуацию для того, чтобы обойти правила налогового вычета по НДС.

Несмотря на шаг к закреплению принципа добросовестности в налоговом праве, данная статья налогового законодательства не удовлетворила многих налоговых экспертов. В частности, за признание статьи неудовлетворительной и необходимость разработки новой редакции статьи выступил С.Г. Пепеляев на пленарном заседании ТПП РФ в ноябре 2020 года.

Попытка Минфина и ФНС России внести ясность в существующую норму не привела к значительному успеху и не убедило научное общество в своих положениях об исключении произвола налоговых органов [6].

Необходимость урегулирования вопроса применения принципа добросовестности к налогоплательщикам исходит во многом из «серых» налоговых схем по минимизации налоговых обязательств, получившее такое обозначение, как агрессивное налоговое планирование (*aggressive tax planning*). Такое явление налоговой жизни обусловлено возможностью формального соответствия действий налогоплательщика законодательству при том, что порождаются нежелательные налоговые последствия.



Следует отметить, что действие антиуклонительной нормы должно применяться в тех случаях, когда нет иных средств воздействия. В частности, в случае действия субъекта вопреки правопорядку, то есть не в соответствии с базовыми принципами. Если обратиться к анализу ст. 54.1 НК РФ, то в п. 1 можно увидеть смешение нарушения закона и злоупотребления, так как перечень нереальных сделок предусмотрен в ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Спорным усматривается положение пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, так как он, по сути, сводится не к воле налогоплательщика. В таком случае возникает следующий вопрос: как налогоплательщик должен узнавать о действиях третьих сторон, как должен проверять договорные связи? Вопрос остается открытым.

Кроме того, в совокупности положения п. 2 ст. 54.1 НК РФ могут привести к довольно абсурдным ситуациям в связи с вопросом сопоставления налоговой цели и хозяйственной цели: так, налоговая льгота по сущности своей является преимуществом (выгодой), которая ведет к необходимости выполнения определенных хозяйственных действий для ее получения. Если в таком случае субъект совершил хозяйственные действия с налоговой целью при наличии, в том числе, и хозяйственной цели (одной из альтернативных), то в итоге получение налоговой льготы должно расцениваться как нарушение пределов осуществления налоговых прав. Конечно же, такая ситуация представляется противоречащей не только самому налоговому законодательству, но и логике, и все же в формальное понимание данного пункта укладывается и такое положение.

Можно согласиться с выводом о том, что налоговым злоупотреблением является лишь пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ [16] исходя из сущности злоупотребления лиц своими правами и интересами.

Также непонятна санкция за нарушение данной статьи, что говорит о спорности применяемых правовых последствий по отношению к



налогоплательщикам. Не приведет ли такое положение дел к произволу со стороны государства? Вопрос также остается не до конца урегулированным [17]. Также в формулировке статьи отсутствует четкое указание на ее общий характер и применимость специальных норм, касающихся злоупотреблений налоговыми правами, в случае непосредственной возможности применения таких норм.

Попытку Федерального налогового органа разъяснить положения дискуссионной статьи в Письме от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ нельзя назвать с научной точки зрения полностью успешной и окончательно обоснованной. В частности, не были объяснены такие понятия, как «недобросовестный налогоплательщик», «антиуклонительная норма», «запрет на искажение сведений о фактах хозяйственной жизни» с учетом при формировании определения выявленных отличий налогового учета от бухгалтерского учета, где распространено данное понятие «фактов хозяйственной жизни». Не проводится четкого разделения определения «технической компании» и понятия «фирмы-однодневки». Критикуется нераскрытие всех возможных обстоятельств, которые подтверждают осведомленность налогоплательщика о нарушениях его контрагента (п. 21 указанного Письма). Данная позиция не может не признаваться обоснованной с практической точки зрения, так как использование в данном случае словосочетания «в частности» является не совсем уместным исходя из возможного широкого толкования территориальными налоговыми органами подхода Федерального налогового органа, которые могут исходить из того факта, что налогоплательщики должны знать о нарушениях со стороны контрагента из содержания электронной картотеки арбитражных дел в случае его участия в налоговом споре в арбитражном суде [11]. Кроме того, возникает проблема возможности проявления налогоплательщиком должной осмотрительности в отношении субисполнителей, если те привлекаются контрагентом. Между тем Письмо обозначило важные моменты для



дальнейшего регулирования применения ст. 54.1 НК РФ. В частности, вопрос применимости налоговой реконструкции, обозначение стандарта осмотрительности, зависящего от величины сделки, связанных с ней рисков, субъективной значимости для лица, уплачивающего налоги, которые подлежат дальнейшему развитию в рамках общеуклонительной нормы, признание возможности налогоплательщика отстаивать свои интересы в случае принятия всех профилактических мер, то есть проявление должной осмотрительности [11].

Интересным является рассмотрение вопроса внедрения института налоговой истории, тем самым такой инструмент помог бы отграничить добросовестных и недобросовестных налогоплательщиков, основываясь на перечне накопленной информации; периоде накопления; положительной и отрицательной оценке налоговых историй; потенциальных последствиях (получение налоговых льгот и преференций) вследствие исполнения налоговой обязанности [13].

Тем самым усматривается оправданным рассмотрение усложнения стандарта доказывания по делам, связанным с злоупотреблением правом в налоговой сфере. Важно при рассмотрении охватывать не столько формальные критерии, сколько существо операций и сделок. При этом стоит трактовать ст. 54.1 НК РФ в совокупности с положениями Постановления ВАС РФ № 53, которое было основано на анализе законодательства, продолжающего действовать и развиваться и на настоящий момент. Справедливо при рассмотрении добросовестности налогоплательщика исходить из временного, или точнее периодического, характера добросовестности, то есть при возникновении объекта налогоплательщика и надлежащем исполнении налоговой обязанности.

Говоря о принципе добросовестности, необходимо обратить внимание и на иных субъектов – в частности, на налоговые органы и банковские организации.



Исходя из ограниченного субъектного состава ст. 54.1 НК РФ, появляется разумный вопрос о распространении принципа добросовестности к действиям, осуществлению полномочий налоговым органом. Важность такого подхода исходит из той причины, что количество дел, когда требования налогоплательщика получают позитивную оценку со стороны административных органов и судов по процедурно-процессуальным основаниям, значительно меньше по сравнению с другими категориями дел. Кроме того, осуществление полномочий налоговыми органами может противоречить целям налогового администрирования даже в случае формального соблюдения требований налогового законодательства, в частности в рамках закрепленных за налоговыми органами правами и обязанностями.

Стоит особое внимание уделить анализу взаимоотношений общества и государства в рамках утверждения о необходимости регламентации злоупотреблений налоговых органов. Установление стабильности взаимоотношений общества и государства – это та основа, на которой базируются отрасли публичного права. Необходимость поддержания доверия граждан к государству обуславливает применение принципа добросовестности и к администрирующим органам. Добросовестное администрирование публичной власти должно подлежать применению и в налоговом праве. Кроме того, налогоплательщики как зачастую более слабая сторона по отношению к налоговым органам не обязаны разбираться в «тонкостях» налоговой сферы. Между тем в Определении Верховного Суда РФ от 12 октября 2021 г. № 305-ЭС21-11708 по делу № А40-68620/2020 и Определении Верховного Суда от 14 октября 2021 г. № 305-ЭС21-16987 по делу № А40-54086/2020 специалисты отмечают неоднозначность применения принципа поддержания доверия российского общества к государству в налоговой сфере в связи с позицией Верховного Суда о необходимости налогоплательщиком – профессиональным субъектом экономической деятельности выявления неправомерного характера



актов, принятых Минэнерго [1][15]. Не нарушает ли такое положение принцип добросовестного налогового администрирования? В Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 13 февраля 2018 г. № 305-КГ17-19973 раскрывается необходимость учета злоупотреблений правом. Так, решение о назначении повторной выездной налоговой проверки принимается в связи с разумным сроком, который прошел с момента подачи уточненной налоговой декларации. Кроме того, следует вспомнить о позиции Конституционного Суда РФ, который указал на недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля, так как цели и мотивы налоговых органов не должны превращаться в инструмент подавления экономической самостоятельности предпринимательства [2]. В дальнейшем позиция была развита в Определении Верховного Суда РФ по делу № А33-17038/2015 от 16.02.2018 г., где закрепились такие понятия как «добросовестное налоговое администрирование», которое включает в себя две составляющие:

- 1) налоговый орган должен учитывать законные интересы плательщиков налогов;
- 2) налоговый орган не должен создавать формальные условия для взимания налога сверх того, что требуется по закону.

Выделение таких критериев в связи с отсутствием указания на конкретные нарушаемые поведением налогового органа интересы налогоплательщиков не создает правовой определенности. Исходя из совокупного анализа данных критериев формируется вывод, что неуплата налогов сверх того размера, который требуется законом, не является исключительным критерием и требуется еще дополнительное подтверждение добросовестного налогового администрирования. Такое дополнительное подтверждение может выражаться, в частности, в процессе учета налоговыми органами интереса налогоплательщика в полном и всестороннем исследовании руководителем налоговой инспекции обстоятельств, влияющих на размер налоговой обязанности, или интереса в получении от налогового органа



разъяснений в отношении порядка применения законодательства о налогах и сборах [10].

Таким образом, формальное непротиворечие законодательству еще не говорит об отсутствии нарушений, так как необходимо смотреть и на цель налогового законодательства – обеспечение защиты прав и интересов налогоплательщиков. Так, например, не допускается подмена камеральной и выездной налоговой проверки, если фактически производится полная проверка всех первичных документов налогоплательщика [18].

Несмотря на направленность ст. 54.1 НК РФ на налогоплательщиков, в п. 3 просматривается злоупотребление своими правами и интересами не со стороны налогоплательщиков, а со стороны налоговых органов в результате осуществления налогового контроля.

Тем самым позиция налогового органа и приведенные им положения в связи с возложенным на налоговый орган бременем доказывания должны отвечать принципу добросовестности, при этом не лишая налогоплательщика права доказывать свою добросовестность.

Обязанность по уплате налогов и зачисление денежных средств на счет федерального распорядителя, которым выступает Федеральное казначейство, охватывает не только добросовестное исполнение налогоплательщиком своей обязанности, но и необходимость надлежащего исполнения банком обязанности по перечислению данных средств.

В ст. 60 НК РФ указывается на обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов, сборов, страховых взносов. При этом отсутствует указание на добросовестность банка при исполнении такой обязанности. Было бы логичным указать в самой статье на добросовестность банков при их надлежащем исполнении возложенной обязанности по исполнению поручений [13].

В случае уплаты налогоплательщиками налогов через проблемный банк, у которого нет средств на корреспондентском счету, налоговая инспекция



должна исследовать поведение налогоплательщика и учесть такие обстоятельства, как понимание налогоплательщиком проблем банка и проявление недобросовестного поведения (например, взаимозависимость налогоплательщиков, присутствие ранее не исполненных платежных поручений, несоответствие перечисленных сумм реальным налоговым обязательствам, степень доведения информации о проблемах банка в официальных источниках и иные обстоятельства). Тем самым на основании анализа выявленных фактов должна выявляться добросовестность или недобросовестность не только налогоплательщиков, но и банковских организациях [14].

Подводя выводы вышесказанному, следует обратить внимание на необходимость дальнейшего развития принципа добросовестности, что должно сопровождаться усилением тенденции сотрудничества налоговых органов с налогоплательщиками.

Необходимо дальнейшее развитие принципа добросовестности, который должен учитывать не только действия налогоплательщиков, но и действия государственных органов – в частности, налоговых органов. Следует учесть в совокупности как опыт воплощения в реальность ст. 10 ГК РФ (при этом следует не забывать про существующее отличие денежных отношений, регулируемых гражданским правом, и тех денежных отношений, регулируемых финансовым, в том числе и налоговым, правом), так и ст. 57 Конституции РФ при формировании новой редакции нормы 54.1 НК РФ, которая бы удовлетворила интересы налогоплательщиков, налоговых органов и государства.

При этом следует помнить о сужении сферы действия ст. 54.1 НК РФ, так как она не должна применяться в каждом случае, а только в случае фундаментального противоречия при признаках обхода налогового закона. Соблюдение данного положения позволит поддерживать высокий уровень стандартов правоприменительной практики.



Налоговому законодательству предстоит пройти еще долгий путь для усовершенствования применения принципа добросовестности в налоговой сфере, уточнив критикуемые понятия налогового законодательства и создав новые инструменты правового регулирования. Также необходимо обеспечить противодействие размыванию критериев категории добросовестности, чтобы не происходило расширение свободы усмотрения налоговых органов и обеспечивалась в свою очередь уже их добросовестность.

Принцип добросовестности по-настоящему заслуживает рассмотрения налоговым законодательством как один из основополагающих принципов. Тем самым разумным представляется закрепление в ст. 3 НК РФ принципа добросовестности как отдельного базового начала, необходимого для функционирования налоговой сферы.

Список источников:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.06.2022) // «КонсультантПлюс».
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // СПС «КонсультантПлюс».
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».
4. Письмо ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // КонсультантПлюс
5. Бабаев В.Н. Презумпции в советском праве: учеб. пособие / М-во внутр. дел СССР. Горьк. высш. школа. ГВШ. Горький: [б. и.], 1974. С. 89.



6. Брызгалин А., Мачехин В., Шевелева Н., Савсерис С., Тимофеев Е., Артюх А., Викулов К. Злоупотребление правами налогоплательщика: грядет перезагрузка? // Закон. 2021. N 4. С. 16 - 25.
7. Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М.: Статут, 2017. С. 463.
8. Зенкин А.Н. Налоговые злоупотребления, позволяющие занижать налогооблагаемую базу // Законность. 2022. N 7. С. 8 - 10.
9. Кукушкин Д.С. Генезис принципа добросовестности в налоговом праве // Финансовое право. 2022. N 8. С. 31 - 35.
10. Лысенко Е.Д. Принцип добросовестного налогового администрирования // Образование и право № 7, 2020. С. 134-137.
11. Назаренко Б.А. К вопросу о противодействии налоговым злоупотреблениям в свете положений статьи 54.1 Налогового кодекса РФ // Финансовое право. 2022. N 4. С. 29 - 32.
12. Нам К.В. История развития принципа добросовестности (Treu und Glauben) в период с 1900 по 1945 г. // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2018. N 6. С. 74.
13. Напсо М.Б. Аргументация в пользу правового закрепления принципа добросовестности исполнения налоговой обязанности // Налоги. 2021. N 1. С. 7 - 12.
14. Обзор. Уплата налогов через проблемный банк: ФНС разъяснила, кто и что будет доказывать в суде // «СПС КонсультантПлюс», 2019.
15. Савсерис С.В. Верховный Суд открывает новые горизонты // Закон.ру. URL: https://zakon.ru/blog/2021/10/27/verhovnyj_sud_otkryvaet_novye_gorizonty?
16. Сасов К.А. Какой должна быть общая норма о налоговых злоупотреблениях // Закон, 2021, № 8.
17. Сасов К.А. О неконституционности подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ // Налоговед. 2018. N 11. С. 24.



18. Щекин Д.М. О злоупотреблении правом налоговыми органами // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. N 3. С. 23.
19. Гражданское уложение Германии (ГГУ) от 18.08.1896 (ред. от 02.01.2002) (с изм. и доп. по 31.03.2013) // СПС «КонсультантПлюс».