
ФИНАНСОВОЕ ПРАВО И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

FINANCE LAW AND TAX LAW

УДК 347.73, 343.37

ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПРЕЗУМПЦИИ ПРАВОТЫ ПРОВЕРЯЕМОГО СУБЪЕКТА (НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА)

А. А. ПИЛИПЕНКО¹⁾

¹⁾Белорусский государственный университет, пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь

Аннотация. Анализируются теоретические и прикладные аспекты применения презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика), предусматривающей принятие решения в его пользу в случае неясности или нечеткости предписаний актов законодательства. Делается вывод о первичности применения рассматриваемой презумпции по сравнению с запросами налогоплательщиков по разъяснению налогового законодательства. Предлагаются изменения законодательства, направленные на оптимизацию правового регулирования презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика).

Ключевые слова: налогоплательщик; презумпция; презумпция правоты налогоплательщика; письменные разъяснения; контрольные мероприятия.

Образец цитирования:

Пилипенко АА. Дискуссионные вопросы применения презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика). *Журнал Белорусского государственного университета. Право.* 2025;2:40–45.
EDN: SWBQVP

For citation:

Pilipenka AA. Controversial issues of application of the presumption of rightness of the audited entity (taxpayer). *Journal of the Belarusian State University. Law.* 2025;2:40–45. Russian.
EDN: SWBQVP

Автор:

Александр Анатольевич Пилипенко – кандидат юридических наук, доцент; доцент кафедры государственного управления юридического факультета.

Author:

Aleksandr A. Pilipenka, PhD (law), docent; associate professor at the department of state administration, faculty of law. pilipenko-bsu@mail.ru

CONTROVERSIAL ISSUES OF APPLICATION OF THE PRESUMPTION OF RIGHTNESS OF THE AUDITED ENTITY (TAXPAYER)

A. A. PILIPENKA^a

^aBelarusian State University, 4 Niezaliezhnasci Avenue, Minsk 220030, Belarus

Abstract. The article analyses theoretical and applied aspects of application of the presumption of the rightness of the audited entity (taxpayer), which provides for the adoption of a decision in the event of ambiguity or vagueness of the provisions of legislative acts in its favour. A conclusion about the primacy of application of the presumption in question compared to taxpayers' requests for clarification of tax legislation is made. Changes in legislation aimed at optimising the legal regulation of the presumption of the rightness of the audited entity (taxpayer) are proposed.

Keywords: taxpayer; presumption; presumption of the rightness of the taxpayer; written explanations; control measures.

Введение

В контексте создания оптимальной модели взаимоотношений налогоплательщиков и контролирующих органов важное значение имеют презумптивные начала, в том числе презумпция правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика).

Попытки введения данной презумпции в правовую материю белорусской действительности предпринимались на начальном этапе кодификации налогового законодательства, о чем долгое время свидетельствовали лакуны в п. 6 ст. 2 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) в редакции до 1 января 2019 г. С 1 января 2010 г. вступил в силу Указ Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510), что позволило совместить положения данного нормативного правового акта и НК, в который были внесены соответствующие изменения, направленные на дополнение п. 7 ст. 3 частью второй следующего содержания: «В случае неясности или нечеткости предписаний актов налогового законодательства государственными органами и должностными лицами решения должны приниматься в пользу

плательщиков». Ранее элементы данной презумпции были закреплены в подп. 1.2 п. 1 Директивы Президента Республики Беларусь от 27 декабря 2006 г. № 2 «О дебюрократизации государственного аппарата и повышении качества обеспечения жизнедеятельности населения», в котором устанавливалось, что при принятии решений, затрагивающих права и законные интересы граждан, следует неукоснительно соблюдать требования законодательства. В случае неясности или нечеткости предписаний правового акта решения должны приниматься исходя из максимального учета интересов граждан. В рамках декларируемой либерализации экономических отношений на современном этапе развития Беларуси подп. 9.1 п. 9 Директивы Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2010 г. № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» также закрепил правило, согласно которому в случае неясности или нечеткости предписаний актов законодательства суды, другие государственные органы и организации, должностные лица принимают решения в пользу субъектов предпринимательской деятельности и граждан.

Основная часть

Отметим, что с 1 января 2019 г. (со вступлением в силу новой редакции НК) презумпция правоты налогоплательщика обрела обновленные правовые черты. Так, если до вышеуказанной даты, как отмечалось выше, решения в пользу налогоплательщиков должны были приниматься 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, ответственность за дефекты законодательного регулирования не

может быть переложена на налогоплательщиков. Эти дефекты не должны служить основой для дистанцирования контролирующими органами от обязательного применения презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика). Более того, упомянутое дистанцирование является незаконным в силу существования императивных положений подп. 1.1 п. 1 ст. 108 НК об обязанности налоговых органов и их должностных лиц действовать в строгом соответствии с законодательством. Данная обязанность корреспондирует 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). Таким образом,

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 настоящее время создана соответствующая палитра нормативных установлений презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика), призванная создать благоприятные условия для предпринимательской деятельности.

Презумпция правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика) является составной частью презумпции невиновности. Однако в контрольной (надзорной) деятельности классическая рецепция презумпции невиновности проверяемого субъекта (налогоплательщика) из административного и уголовного законодательства невозможна по причине неприменения к ним мер юридической ответственности в рамках Указа № 510 и НК и, соответственно, определения виновности (невиновности) в совершении правонарушения (преступления). Более подробно презумпция невиновности будет рассмотрена ниже. Терминологическая взаимосвязь вышеуказанных презумпций в силу их согласованности и дополняемости позволяет использовать принцип правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика) в рамках прикладного конструирования принципа правовой определенности, который согласно правовой позиции Конституционного Суда Республики Беларусь предполагает ясность, точность, непротиворечивость и логическую согласованность правовых норм¹. Следует обратить внимание на различное системное структурирование вышеуказанных принципов в налоговом законодательстве Республики Беларусь и Российской Федерации. Если п. 5 ст. 6 НК только постулирует установление налога посредством определения существенных элементов налогообложения, что свидетельствует о нормативном размежевании принципа определенности и принципа правоты налогоплательщика, то ч. 1 п. 6 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК России) закрепляет нормативное правило, в соответствии с которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал перечень налогов (сборов), которые он должен платить, а также время и порядок их оплаты. Это, в свою очередь, позволяет вести речь о более сущностной доминанте применения п. 6 ст. 3 НК России, в соответствии с которой все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Появление презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика) во многом обусловлено причинами объективного характера, предопределенными сложными процессами становления и развития налогового законодательства. Как отмечает Г. А. Гаджиев, «очевидная сложность динамических связей налогового законодательства с изменчивой экономической действительностью создает проблемы и противоречия правовых норм» [1, с. 19]. М. В. Карасева постулирует следующее: «Презумпция правоты налогоплательщика весьма актуальна во все времена, ибо налоговое законодательство постоянно меняется и является слишком сложным. Естественно, в налоговом законодательстве весьма часто появляются противоречивые, неясно сформулированные нормы» [2, с. 75].

Историческая и современная юридическая наука (в том числе и финансово-правовая) в качестве футурологической аксиологической парадигмы рассматривают ясность и непротиворечивость законодательства как его имманентные свойства, восходящие к известному правилу, сформулированному еще древнеримскими юристами: *leges intellegi ab omnibus debent* (законы должны быть понятны каждому). В свое время И. А. Покровский отмечал, что одно из первых и самых существенных требований, которые предъявляются к праву развивающейся человеческой личностью, является требование определенности правовых норм. Если каждый отдельный человек должен подчиняться праву, если он должен приспособливать свое поведение к его требованиям, то очевидно, что первым условием упорядоченной общественной жизни является определенность этих требований. Всякая неясность в этом отношении противоречит самому понятию правопорядка и ставит человека в весьма затруднительное положение: неизвестно, что исполнять и к чему приспособливаться. И естественно, что чем быстрее развивается индивидуальная самостоятельность, тем быстрее растет эта потребность в определенности права. Индивид, поставленный лицом к лицу с обществом, государством, имеет право требовать, чтобы ему было точно указано, чего от него хотят и какие рамки ему ставят. Логически право на определенность правовых норм есть одно из самых неотъемлемых прав человеческой личности, какое только себе можно представить. Без него, в сущности, вообще ни о каком «праве» не может быть речи [3, с. 89].

Современное научное осмысление вышеуказанного тезиса в налоговой сфере происходит в аналогичном направлении [4, с. 13]. Однако данное направление имеет свои ограничения в силу невозможности

¹О соответствии Конституции Республики Беларусь Закона Республики Беларусь «О введении в действие Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь, внесении изменений и дополнений в Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения» [Электронный ресурс] : Решение Конституц. Суда Респ. Беларусь, 23 дек. 2009 г., № Р-412/2009 // ЭТАЛОН. Законодательство Респ. Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2025.

создать идеальное законодательство, что постулируется большинством представителей финансово-правовой науки. Как полагает А. В. Демин, «добиться абсолютной определенности закона объективно невозможно, любые нормы всегда несут лишь относительно определенный характер» [5, с. 154]. О. О. Журавлева считает, что «норма права всегда абстрактна и зачастую неполна» [6, с. 52]. Отдельные исследователи рассматривают неопределенность правовых норм с точки зрения юридической техники: «Нельзя не признать и того, что порой тексты налоговых актов написаны таким образом, будто их авторы специально ставили перед собой цель, чтобы рядовые граждане ничего в этих текстах не поняли» [7, с. 148]. Другие авторы объясняют такую неопределенность общим низким уровнем разработанности законодательства. Так, по мнению, О. В. Пантюшова, «различное понимание налоговых норм налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) и налоговыми (финансовыми) органами – показатель низкого качества налогового законодательства» [8, с. 7].

С точки зрения проникновения в глубину рассматриваемого явления более важным представляется не постулирование неопределенности налогового законодательства как его основы, а научно-прикладное осмысление последствий такой неопределенности, одним из которых является использование произвольного усмотрения должностными лицами контролирующих органов в процессе правоприменения соответствующих правовых норм [5, с. 149; 9, с. 96–97; 10, с. 36]. Как отмечает А. В. Демин, «неопределенность содержания правовой нормы допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе реализации права, что приводит к разногласиям, произволу, правовым конфликтам» [11, с. 149]. Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы, поскольку расплывчатость налоговой нормы может привести к несогласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками, что повлечет нарушение принципа юридического равенства граждан перед законом. Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение².

Терминологически для характеристики дефектов законодательства в системной взаимосвязи с применением презумпции правоты используются, как правило, следующие понятия: «неустранимые со-

мнения», «противоречия», «неясность», «нечеткость». При этом законодатель (в том числе белорусский (в первую очередь, в рамках Указа № 510)) не раскрывает вышеуказанные дефиниции, что можно признать определенным недостатком в силу отсутствия адекватной нормативной коммуникации с другими категориями и существования соответствующих сложностей в правоприменении. Кроме того, пассивное поведение законодателя по рассмотрению данного вопроса обусловлено объективными причинами (невозможность с помощью законодательного дефинирования вышеуказанных терминов разрешить потенциальные противоречия между имеющимися зачастую противоположными интересами налогоплательщиков и контролирующих органов). В связи с этим с 1 января 2019 г. в рамках НК направленность нормативного воздействия на рассматриваемую группу отношений стала обладать расширительным свойством, когда правовая неопределенность начала опосредоваться менее узкими понятиями: пробелы в налоговом законодательстве (правовом регулировании), внутренние противоречия, а также иные недостатки.

В то же время в финансово-правовых исследованиях предпринимаются определенные попытки дать научную характеристику вышеуказанным терминам. Например, А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. М. Бродский полагают, что сомнения – это состояние, когда правовая норма выражает неуверенность законодателя в правильности принятого решения, противоречия – это наличие двух и более норм, содержащих различные предписания по одному и тому же вопросу, неясность – это отсутствие четкого и ясного предписания [7, с. 149–150]. А. П. Терехина определяет неясность как «наличие пробелов или оценочных категорий, не позволяющих однозначно установить действительную волю законодателя. В целом акты налогового законодательства не должны содержать оценочные категории» [12, с. 38]. В этом состоит отличие налогового права от частноправовых отраслей, насыщенных диспозитивными нормами». Небезынтересной представляется точка зрения О. И. Долгополова, по мнению которого «в спорных ситуациях должна действовать презумпция правоты собственника, поступающего наиболее выгодным для себя способом» [13, с. 23].

Предтечей применения презумпции правоты проверяемого субъекта (в первую очередь, плательщика, а в перспективе проверяемого субъекта предпринимательской деятельности) является предоставленное подп. 1.1 п. 1 ст. 21 НК право плательщика получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные

²По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И. В. Савченко [Электронный ресурс] : Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации, 28 марта 2000 г., № 5-П // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «Консультант Плюс». М., 2025.

разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства, которое корреспондирует с обязанностью налоговых органов и их должностных лиц (подп. 1.8 п. 1 ст. 108 НК). Аксиоматично, что такое обращение со стороны налогоплательщика возможно в случае неясности или нечеткости законодательства, зачастую являющихся препятствием для исполнения в интересах публичного образования налогового обязательства. По нашему мнению, проверяемые субъекты (налогоплательщики) должны не ставить вопрос о позволительном применении в отношении них легально закрепленного и широко декларируемого принципа презумпции правоты, а требовать его безусловного соблюдения и применения. Однако данное обращение (запрос) со стороны контролирующего (налогового) органа получает естественную ответную интерпретацию как отрицание наличия неясности или нечеткости законодательства и постулирует выполнение налогового обязательства в сторону повышательного обеспечения исполнения бюджетов различных уровней (бюджетная фискализация). Более того, на практике возможна ситуация, когда различные налоговые органы по запросу налогоплательщиков могут дать противоречивые (отличающиеся друг от друга) разъяснения (ответы). Представляется, что в данном случае, исходя из прикладной реализации презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика), необходимо руководствоваться теми разъяснениями, которые даны в его пользу, так как разность подходов налоговых органов по вопросу применения одной и той же нормы демонстрирует ее неясность и противоречивость.

Отметим, что письменные разъяснения со стороны налоговых органов в определенной степени являются препятствием для оптимально конструктивного применения принципа презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика). Это обстоятельство, в свою очередь, должно послужить для перспективного новационного моделирования правовой реальности с однозначным первичным применением рассматриваемой презумпции по сравнению с ответом на письменный запрос налогоплательщика. Возможное ущемление экономических интересов государства изначально компенсируется созданием для себя более чем приемлемой правовой модели сосуществования с субъектами предпринимательской деятельности. В связи с этим В. А. Белов справедливо отмечает следующее: «Этакая “игра” в одни ворота получается: голы одной команды (“государства”) засчитываются даже тогда, когда мяч пролетает рядом с воротами или попадает в штангу, а голы другой (“налогоплательщиков”) не считаются даже в том случае, когда мяч влетает в сетку» [14, с. 54]. В случае возникновения неясностей или нечеткостей в актах законодательства в них можно внести соответствующие изменения и дополнения. Определенный временной зазор между

указанными правовыми явлениями позволит впоследствии соответствующим государственным органам осуществлять законодательное регулирование экономических отношений более тщательно, так как в настоящее время наблюдается ситуация, когда неясность или нечеткость правовых норм ставит под сомнение возможность защиты прямых интересов государства. Так, ч. 5 п. 73 Положения № 510 определяет, что решение по акту проверки, требование (предписание) об устранении нарушений являются обязательными для исполнения проверяемым субъектом и не получает нормативного развития в русле определения конкретного срока исполнения.

Важным представляется решение вопроса правовой синхронизации положений Указа № 510 и НК, поскольку в настоящее время положения НК, как было показано выше, имеют значительно больший регулятивный потенциал снижения градуса конфликтности налоговых отношений. При этом налоговое законодательство не регулирует весь спектр контрольных мероприятий. В контексте основной классификации проверок на камеральные и выездные абзац 19 п. 23 Указа № 510 прямо определяет, что данный документ не применяется при осуществлении проверок, проводимых по месту нахождения контролирующего (надзорного) органа на основании изучения документов и информации, которые получены контролирующим (надзорным) органом в соответствии с законодательством, без истребования от проверяемого субъекта иных документов (камеральных проверок). Соответственно, проведение камеральных проверок регламентируется положениями НК. В отношении выездных налоговых проверок ч. 1 ст. 72 НК предусматривает, что порядок организации и проведения проверок устанавливается Президентом Республики Беларусь, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь. Подпункт 2.2 п. 2 ст. 72 НК в развитие положений ч. 3 п. 1 ст. 72 прямо определяет, какие именно выездные проверки регламентируются непосредственно данным кодексом. Анализ исключительного перечня таких проверок свидетельствует об отсутствии в нем самого распространенного вида выездных налоговых проверок, когда на основании предписания руководителя (заместителя руководителя) налогового органа проводится выборочная или внеплановая проверка. Таким образом, проведение вышеуказанных проверок в данном случае регламентируется Указом № 510, и они подпадают под правовое воздействие презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика) с меньшим регулятивным потенциалом. В контексте вышеизложенного полагаем целесообразным ч. 3 п. 3 Указа № 510 изложить в следующей редакции: «В случае выявления пробелов в законодательстве (правовом регулировании), внутренних противоречий в актах законодательства либо иных недостатков, создающих правовую неопределенность, решения должны приниматься в пользу проверяемого субъекта».

Заключение

Все вышесказанное позволяет сделать следующие выводы:

1) научно-доктринальные подходы к осмыслению и применению рассматриваемой темы позволяют говорить о неоднозначной перспективе законодательного определения терминов «неясность» и «нечеткость» законодательства в контексте невозможности формализации противоположных позиций должностных лиц контролирурующих органов и проверяемых субъектов (налогоплательщиков) по вопросу уяснения норм законодательства;

2) в контексте соотношения презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика) и пись-

менных разъяснений налогового законодательства необходимо строго следовать закрепленной в законодательстве рассматриваемой правовой конструкции (презумпции);

3) для действенной реализации презумпции правоты проверяемого субъекта (налогоплательщика) представляется целесообразным ч. 3 п. 3 Указа № 510 изложить в следующей редакции: «В случае выявления пробелов в законодательстве (правовом регулировании), внутренних противоречий в актах законодательства либо иных недостатков, создающих правовую неопределенность, решения должны приниматься в пользу проверяемого субъекта».

Библиографические ссылки

1. Гаджиев ГА. Особенности толкования норм налогового законодательства. *Налоговед.* 2009;8:13–21.
2. Карасева МВ. Презумпции и фикции в части первой Налогового кодекса Российской Федерации. *Журнал российского права.* 2002;9:71–80.
3. Покровский ИА. *Основные проблемы гражданского права.* Москва: Статут; 1998. 353 с.
4. Брызгалов АВ. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщиков. *Налоговый вестник.* 1999;10:13–18.
5. Демин АВ. *Налоговое право России.* Москва: Юрлитинформ; 2006. 424 с.
6. Журавлева ОО. Принцип правовой определенности и правовой статус лица в налоговом праве. В: Пепеляев СГ, редактор. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2009 г. Материалы VII Международной научно-практической конференции; 23–24 апреля 2010 г.; Москва, Россия.* Москва: Статут; 2011. с. 51–55.
7. Худяков АИ, Бродский МН, Бродский ГМ. *Основы налогообложения.* Санкт-Петербург: Европейский дом; 2002. 432 с.
8. Пантюшов ОВ. Неясности и противоречия законодательства о налогах. *Налоговые споры: теория и практика.* 2007;12:7–9.
9. Старых ЮВ. *Усмотрение в налоговом правоприменении.* Москва: Юриспруденция; 2007. 176 с.
10. Фрейтак НК. Злоупотребление правом со стороны налоговых органов в ходе налоговых проверок. *Ваш налоговый адвокат.* 2005;1:32–41.
11. Демин АВ. *Принцип определенности налогообложения.* Москва: Статут; 2015. 368 с.
12. Терехина АП. Правовые принципы налогообложения. *Финансовое право.* 2012;5:33–38.
13. Долгополов ОИ. Применение презумпции правоты налогоплательщика. *Налоговый вестник.* 2008;1:21–24.
14. Белов ВА. *К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики.* Москва: Волтерс Клувер; 2006. 96 с.

Статья поступила в редколлегию 19.06.2025.
Received by editorial board 19.06.2025.