

**Добросовестность налогового администрирования в контексте защиты прав налогоплательщиков**

**Научный руководитель – Крохина Юлия Александровна**

*Грекова Екатерина Михайловна*

*Студент (бакалавр)*

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

*E-mail: Ra.in1999@yandex.ru*

Применение принципа добросовестного налогового администрирования, сформулированного Верховным Судом в 2018 году, служит механизмом противодействия злоупотреблениям налоговыми органами, таким как, в частности, смещение акцента в налоговом администрировании в сторону фискального интереса [3], поскольку направлен, в первую очередь, на недопущение создания формальных условий для взимания налогов сверх установленных законом.

Важнейшим аспектом установленного принципа нам видится именно недопустимость формального подхода при разрешении налоговых споров. Данный аспект базируется на уже существующих принципах и может быть выведен путем толкования норм налогового права с учетом существующей практики.

Так, фундаментом в вопросе недопустимости формального подхода является одно из основополагающих правил разрешения налоговых споров - приоритет содержания перед формой (*substance over form principle*) [6]. Указанное правило обыкновенно применялось не в пользу налогоплательщиков - а именно в делах, связанных с переквалификацией сделок - но вкупе с принципом добросовестного налогового администрирования может быть использовано и для оценки добросовестности действий налоговых органов.

Второй базовый принцип, из анализа которого можно вывести положение о добросовестном налоговом администрировании, - принцип законных ожиданий участников правоотношений (*legitimate expectation*). Изначально принцип был сформулирован ЕСПЧ [2], однако российское законодательство имеет ряд положений, указывающих на следование данному принципу.

К примеру, в соответствии со статьей 22 НК РФ, права налогоплательщиков обеспечиваются корреспондирующими им обязанностями уполномоченных органов. Это продиктовано необходимостью соблюдения баланса частных и публичных интересов, но также отражает и право налогоплательщика ожидать от налогового органа такого осуществления им своих полномочий, которое не нарушало бы права и законные интересы налогоплательщика. Субъект, действуя добросовестно, вправе рассчитывать на добросовестное поведение иных участников правоотношений.

Анализ ряда судебных актов показывает, что с 2018 года суды стали более активно применять принцип добросовестности налогового администрирования, что позволяет сделать вывод о внедрении упомянутого принципа в практику и эффективности его применения. Более того, широкая трактовка данного принципа позволяет выработать эффективную стратегию защиты прав добросовестного налогоплательщика с опорой на принципы правовой определенности и единства судебной практики [1].

Так, добросовестность налогового администрирования подразумевает, что недопустим, в том числе, «отказ в осуществлении прав налогоплательщиков только по формальным основаниям, не связанным с существом реализуемого права, по мотивам, обусловленным

лишь удобством налогового администрирования» [4]. В данном положении суд снова опирается на приоритет существа перед формой и подчеркивает недопустимость сугубо формального подхода в деятельности налоговых органов.

Суды при рассмотрении дел также акцентируют внимание налоговых органов на том, что целью проведения налоговой проверки является контроль за соблюдением налогового законодательства. Подчеркивается, что налоговые органы обязаны всесторонне и объективно оценить обстоятельства, установленные в ходе налоговой проверки. Если же этого не сделано, суд исходит из определенной фикции - и учитывает обстоятельства, которые могли бы быть установлены в случае добросовестного исполнения обязанностей должностными лицами налогового органа и при содействии налогоплательщика в установлении таких обстоятельств [5].

Таким образом, в подходе судов прослеживается расширительное толкование принципа добросовестности налогового администрирования, что дает некоторую свободу при выборе стратегии защиты.

Подводя итог нашего анализа, мы приходим к выводу, что для эффективной защиты прав налогоплательщика важно доказать не только сам факт уплаты налога, но и своевременность уплаты, правильность исчисления, следование письменным разъяснениям ФНС России и далее - то есть, совокупность факторов, анализ которых позволяет охарактеризовать поведение налогоплательщика как добросовестное.

В соответствии с позицией судов, даже в случае возможных ошибок или нарушений со стороны налогоплательщика, его права должны быть учтены и обеспечены налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля и при оценке итоговых налоговых обязательств [1].

Конечно, объективные сложности доказывания, возможные злоупотребления налоговых органов при осуществлении процедур налогового администрирования и издержки ведения хозяйственной деятельности не всегда позволяют собрать исчерпывающую доказательственную базу, но в таком случае первично доказывание факта отсутствия задолженности перед бюджетом. При отсутствии задолженности существо спора сводится лишь к установлению значимости формальных нарушений, априори менее значительных, чем нарушения, связанные с исполнением действительной налоговой обязанности.

### Источники и литература

- 1) П. А. Гук, Е. П. Гук. Принцип единства судебной практики в российском судопроизводстве // Известия ВУЗов. Поволжский регион. Общественные науки. 2016. №3 (39). С. 83–90.
- 2) Е. А. Лысенко, В. В. Бациев, Н. А. Шипицина, А. И. Микулин, В. В. Орлова. Позиция ВС РФ о налоговом администрировании: ценность, последствия, сфера применения // Налоговед. 2018. № 4. С. 18–31.
- 3) И. Н. Шабанова. К вопросу о добросовестности налоговых органов // Налоги. 2020. № 2. С. 17–20.
- 4) Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2019) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2020. № 2. П. 32.
- 5) Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.02.2020 № 309-ЭС19-21200 по делу № А47-7120/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС "Консультант Плюс".
- 6) Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).