

УДК 342.9
DOI 10.32326/19931778_2024_5_122

ОСНОВАНИЯ ПРИЗНАНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И КОНТРАГЕНТА НЕДОБРОСОВЕСТНЫМИ (ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ)

© 2024 г.

М.Н. Кобзарь-Фролова

Институт государства и права Российской академии наук, Москва

adminlaw@igpran.ru

Поступила в редакцию 10.08.2024

Проблема признания налогоплательщика недобросовестным не нова. Но в судах не снижается количество дел о привлечении к ответственности налогоплательщиков, формально не нарушавших требований законодательства о налогах и сборах, но в действиях которых налоговые органы выявили признаки недобросовестности. Налоговые органы недобросовестность налогоплательщиков связывают с фактами извлечения необоснованной налоговой выгоды, с разработкой новых финансовых схем, направленных на уменьшение налогооблагаемой базы, и возмещением НДС из бюджета. Бремя сбора доказательств добросовестности бизнеса налоговый орган фактически переложил на налогоплательщика. В этой связи тема остается злободневной и актуальной.

В статье дается понятие «добросовестное действие налогоплательщика», «добросовестный налогоплательщик». Сделаны выводы о том, что налогоплательщик не должен отвечать за действия (деятельность) контрагента. Финансовые схемы, применяемые налогоплательщиками и контрагентами, направленные на получение налоговой выгоды, разумную экономию, эффективность ведения бизнеса, не свидетельствуют о нарушении норм законодательства. Переложение бремени по сбору доказательств на налогоплательщика недопустимо в силу закона. Данная правовая позиция должна стать предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ.

Ключевые слова: законодательство о налогах и сборах, правоотношения, правонарушения, предприниматели, налоговые органы, налоговый контроль, налогоплательщики, недобросовестность, информационные базы данных.

Введение

В России каждый гражданин обязан платить законно установленные налоги и сборы. Эта одна из немногочисленных обязанностей закреплена в статье 57 Конституции Российской Федерации [1] и перенесена в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) [2].

При этом задача сохранения баланса между потребностями бюджетов и доходами в виде налогов и сборов, как никогда, сложна для разрешения. Государство, неся бремя обеспечения социальных и иных обязательств, заинтересовано в том, чтобы собрать как можно больше налогов и сборов. Предприниматель, очевидно обоснованно, имеет иной интерес – получить больше прибыли, сэкономить на расходах, платить меньше налогов. Налоговые органы, как орган публичной власти, на который возложена функция [3] контроля (надзора) в сфере налогов, сборов, иных налоговых платежей, обязаны должным образом осуществлять налоговый контроль, выявлять факты нарушений законодательства о налогах и сборах, предупреждать налоговые правонарушения. В случае выявления фактов нарушения законодательства о

налогах и сборах налоговые органы привлекают признанных виновными в неисполнении обязанности по уплате налогов и иных налоговых платежей к ответственности.

Вместе с тем не снижается количество рассматриваемых арбитражными судами дел о привлечении к налоговой ответственности налогоплательщика [4], формально не нарушавшего требований законодательства о налогах и сборах, но в действиях которого налоговые органы по итогам проведения контрольно-надзорных мероприятий выявили признаки недобросовестности. Нужно заметить, что в отношении указанных лиц налоговый орган производит доначисление налога, подлежащего уплате в соответствующий бюджет (порой в значительных размерах), а в случае его неуплаты применяют соответствующие санкции. В этой связи остается актуальным вопрос: что есть недобросовестность? Каковы признаки недобросовестности? По каким основаниям налогоплательщик может быть признан недобросовестным? Сразу скажем, что ответы на данные вопросы действующий НК РФ не дает и даже не содержит таких понятий (статусов), как «добросовестный», «недобросовестный» налогопла-

тельщик. Однако в правоприменительной практике налоговых органов и в судах данный термин применяется довольно-таки широко.

Существующая проблема не нова. Но с развитием компьютерных технологий, с расширением возможностей интернет-ресурсов и иных современных сетевых платформ этот вопрос становится вновь актуальным.

Недобросовестность как правовой феномен. Признаки недобросовестности в налоговых правоотношениях

Как было упомянуто, налоговые органы не принимают во внимание, что такой статус, как «недобросовестный налогоплательщик», в законодательстве о налогах и сборах отсутствует. На практике, проводя комплекс мероприятий по выявлению налоговых правонарушений и собиранию доказательств вины налогоплательщика, налоговые органы зачастую исходят из положения – налогоплательщик априори недобросовестен. В актах налоговых проверок налоговые органы свободно, часто без сбора должных доказательств, применяют данное понятие, как синоним.

Недобросовестность налогоплательщика налоговые органы связывают, прежде всего, с фактами извлечения налоговой выгоды. А именно с получением необоснованной (по мнению налоговых органов) выгоды и уменьшением суммы причитающихся к уплате в бюджет налогов, например, при неправомерном применении вычетов по НДС, манипулировании ценами, и проч.

Поиск ответа на вопрос о том, что есть добросовестность/недобросовестность в правоотношениях, приводит к нормам гражданского законодательства [5]. Законодатель для целей урегулирования договорных отношений ввел в гражданский оборот такие понятия, как «добросовестность» участников гражданских правоотношений и «разумность действий». По общему правилу, установленному в п. 5 ст. 10 ГК РФ, добросовестность участников договорных отношений признается изначально (априори), пока одной из сторон не доказано иное.

Надо отметить, что законодательство о налогах и сборах допускает использование в налоговых правоотношениях терминов гражданского законодательства и терминов, употребляемых в иных законах Российской Федерации [2]. В ч. 1 ст. 11 НК РФ прямо говорится: если законодательство о налогах и сборах не предусматривает иное, то понятия и термины гражданского законодательства и других отраслей применяются в том значении, в каком они используются для целей этих отраслей [2].

Таким образом, если следовать аналогии с гражданским законодательством, то налогоплательщик – лицо априори добросовестное. Соответственно, *добросовестное действие налогоплательщика можно объяснить как такое его поведение, которое ожидает от него государство в лице налогового органа* (как орган публичного контроля, представляющий интересы государства). Следовательно, пока не доказано иное, – *налогоплательщик признается лицом добросовестным, если он исполняет должным образом налоговую обязанность по уплате налогов и сборов, соблюдает требования законодательства о налогах и сборах, содействует проведению мероприятий налогового контроля.*

Специалистами СПС «КонсультантПлюс» предпринята попытка дать разъяснение сути принципа добросовестности налогоплательщика следующим образом: «вы действуете добросовестно, если учитываете права и законные интересы другой стороны, содействуете ей» [6].

Налогоплательщику, плательщику сборов государство гарантирует административную и судебную защиту их прав и законных интересов [2] (ч. 1, ст. 22 НК РФ).

Суды, чьей задачей является объективное, всестороннее, полное рассмотрение всех обстоятельств дела [7], в целях отправления правосудия в данной категории дел исходят из принципа добросовестности и презумпции невиновности в налоговых правоотношениях. А именно – налогоплательщик действует добросовестно до тех пор, пока налоговый орган не докажет иное [7].

В наши дни собралось уже значительное количество решений судов, вынесенных в защиту налогоплательщика и признания его действий добросовестными, впрочем, как и судебных дел, в процессе которых была доказана недобросовестность в действиях налогоплательщика и последнему было отказано в судебной защите.

Казалось бы, точку в рассматриваемом вопросе должно было поставить вынесенное еще в 2006 году Постановление Пленума ВАС РФ № 53 [8], задача которого – сформировать единообразную судебную практику при оценке арбитражными судами доказательств по налоговым спорам. Пленум разъяснил порядок принятия решения: суд при разрешении налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. Это означает, что налогоплательщик – априори лицо добросовестное, а действия налогоплательщика, направленные на получение налоговой выгоды, легальны и обоснованны. Каждый налогоплательщик стремится к экономии собственных средств и имеет право на получение наиболь-

шего эффекта от своей деятельности, законом это не запрещено и экономически это оправдано. Деятельность налогоплательщика подразумевается добросовестностной, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, представляемые налоговому органу налогоплательщиком, – достоверными.

Пленум ВАС РФ Постановлением № 53 разъяснил также понятие «налоговая выгода». Это уменьшение размера налоговой обязанности, которое опосредует: уменьшение налоговой базы, получение налогового вычета, налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Представляется уместным обратить внимание на то, что Пленум не вполне верно применил другое понятие – «налоговая обязанность», а именно, все перечисленное, хотя и соотносится с данным понятием, но не идентично ему. В Налоговом кодексе РФ понятие «налоговая обязанность» тоже не закреплено. Имеются сходные, но не аналогичные понятия, как «обязанность по уплате налогов и сборов» [2], «обязанности налогоплательщиков» [2] и др. Например, в ст. 1 НК РФ приводится перечень видов отношений, которые регулируются законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, а также основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Тут уместно внести предложение: когда суды высших инстанций дают разъяснение термина, который не назван в нормативном правовом акте, не следует вводить новых терминов и новых понятий, если данной дефиниции нет в рассматриваемом законе, либо делать отсылку к другому акту, в котором данное понятие законодательно закреплено. Впрочем, это замечание относится к другой теме исследования и в данной статье рассмотрению не подлежит.

Пленум также постановил: в том случае, когда налогоплательщик представил в налоговый орган надлежаще оформленные документы о своей деятельности в целях получения налоговой выгоды, это является основанием для ее получения. Отказано в получении налоговой выгоды может быть только в том случае, если налоговый орган сумел доказать, что сведения, содержащиеся в представленных налогоплательщиком документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы [8].

Обязанность доказать недобросовестность в действиях налогоплательщика

Осуществляя мероприятия налогового контроля, налоговые органы исходят из положений,

названных ч. 1 ст. 54.1 НК РФ, – любое действие налогоплательщика, направленное на уменьшение налоговой базы, уменьшение суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, искажение представленных в налоговой отчетности сведений о хозяйственной деятельности и прочее признается недопустимым. Последнее понятие так же абстрактно, как абстрактно рассматриваемое понятие «недобросовестный» (налогоплательщик).

Если в ходе судебного заседания налоговый орган обязан доказать недобросовестность налогоплательщика, то в реалиях контрольно-надзорных налоговых отношений налоговые органы возлагают бремя доказывать добросовестность ведения деятельности на налогоплательщика. А именно, налогоплательщик должен доказать документально, что он не посягал на получение необоснованной выгоды, не использовал незаконные схемы в целях занижения налогооблагаемой базы и уплатил всю причитающуюся уплату суммы налога (сбора) в доход соответствующего бюджета.

При анализе нескольких судебных дел представилась возможность выделить некоторые обстоятельства, при наличии которых налоговый орган может признать налогоплательщика недобросовестным (отдельные из них названы в Постановлении Пленума ВАС № 53).

Налоговый орган может признать налогоплательщика недобросовестным по следующим основаниям:

- налогоплательщик ранее признавался (вступившим в законную силу решением суда) нарушителем законодательства о налогах и сборах;
- организация (ИП) создана незадолго до совершения хозяйственной сделки;
- совершение налогоплательщиком разовых и/или неритмичных операций (сделок);
- проведение расчетов налогоплательщиком и его контрагентом через один и тот же банк;
- в хозяйственной сделке прослеживается цепочка транзитных платежей между участниками [9, 10];
- проведение сделки не по месту нахождения налогоплательщика;
- взаимозависимость (подконтрольность) налогоплательщиков;
- наличие одного или нескольких посредников в одной хозяйственной сделке [11].

Уместно сделать комментарий. Подборка обстоятельств сделана не случайно. Так, первые шесть обстоятельств сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Об этом, собственно, предостерег суды, рассматривающие дела, вытекающие из налоговых споров, Пленум ВАС в Постановлении № 53 [8]. Остальные обстоя-

тельства не названы в НК РФ в качестве запретов. В этой связи ссылки налоговых органов на ведомственные акты (письма, инструкции, изданные Федеральной налоговой службой), которые закрепляют указанные обстоятельства как запретные, безосновательны. Указанные подзаконные акты – акты ненормативного характера, и законодательной силой они не обладают, а потому являются оспоримыми.

Аналитики и признанные специалисты, опираясь на судебную практику, приводят дополнительно еще несколько обстоятельств, в силу которых налоговый орган может признать налогоплательщика недобросовестным [12, с. 9–156; 13, с. 56–89; 14]. Данные обстоятельства нашли отражение в ведомственных актах Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы. По отдельным из них уже сложилась судебная практика. Например, наиболее злободневная и резонансная проблема – *дробление бизнеса между несколькими налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы*.

Комментарий. Дробление бизнеса как таковое не является правонарушением. Предприниматели вправе самостоятельно выбрать форму ведения собственного бизнеса (юридическое лицо, индивидуальный предприниматель) [5]. Налогоплательщик также вправе самостоятельно выбрать закрепленный в НК РФ вид налогового режима [2].

НК РФ не содержит запрета на открытие одним лицом нескольких юридических лиц и выбор системы налогообложения – упрощенная (глава 26.2 НК РФ) или в виде уплаты единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 26.3 НК РФ).

Но если по итогам контрольно-проверочных мероприятий налоговый орган докажет, что налогоплательщик намеренно разделил бизнес, распределил сотрудников между взаимозависимыми организациями, в целях извлечения дополнительно налоговой выгоды, такое действие может быть признано налоговым органом недобросовестным. Подобный случай был предметом рассмотрения и оценки в Верховном Суде РФ [15] и Суд поддержал доводы налогового органа. Однако не удалось обнаружить иных случаев, когда суд высшей инстанции встал на сторону налогового органа. К тому же решения судов высших инстанций хотя и служат примером рассмотрения аналогичных дел, но не являются тому основанием. Как известно, в Российской Федерации официально не закреплено прецедентное право.

В 2021 году ФНС России выпустила Письмо № БВ-4-7/3060@ [16], содержащее рекоменда-

ции по порядку применения ст. 54.1 НК РФ, доказыванию и квалификации обстоятельств, выявленных в ходе проведения мероприятий налогового контроля. Цель – выявление в ходе налоговых проверок схем «дробления бизнеса» и доначисления сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет. Статус подобных актов налоговых органов был обозначен выше.

Анализ данного письма оставляет множество вопросов. Например: что является основным критерием выявления схемы «дробление бизнеса»? Это:

- осуществление деятельности несколькими формально самостоятельными субъектами;
- координация деятельности мелких организаций одним лицом, одной корпорацией;
- использование труда одних и тех же работников в двух и более организациях (например, бухгалтеров);
- задействование общих материально-технических ресурсов (складов, автопарка и проч.);
- применение единых средств индивидуализации (например, IT-ресурсов, технологий)?

Необходимо и достаточно одного критерия или важно, чтобы все критерии сошлись в единой схеме?

Не вызывает сомнения, что доказывание подобных схем весьма сложно на практике. При грамотно выстроенной защите со стороны налогоплательщика доказать необоснованность доводов налогового органа вполне реально.

Еще одно обстоятельство, которое может явиться поводом для признания налогоплательщика недобросовестным, – *манипулирование ценами* по сделкам с взаимозависимым лицом и *многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня*.

Комментарий. Мероприятия налогового контроля допускают действия, направленные на сопоставление цен и выявление фактов занижения цены. Цель – установить факты манипулирования ценами и выявить случаи реализации аффилированным лицам, применяющим УСН, товаров (работ) по заниженной цене. В данном конкретном случае Верховный Суд РФ занял однозначную позицию – вынесение решения в пользу налогоплательщика. Примером может служить Определение Верховного Суда РФ от 29.03.2018 № 303-КГ17-19327 [17]. Суд установил: отличающиеся цены по идентичным (однородным) товарам, работам не могут выступать самостоятельным основанием для вывода о недобросовестности налогоплательщика [18; 19].

Признание недобросовестным контрагента. Проверка чистоты контрагента

Так сложилось в правоприменительной практике налоговых органов, что налогопла-

тельщик несет риск ответственности за признание *недобросовестным своих контрагентов*. Проводя мероприятия налогового контроля, налоговые органы не ограничиваются проверкой деятельности налогоплательщика, проверке подлежат и контрагенты, то есть лица, с которыми налогоплательщик вступал (в период, за который проводится проверка) в договорные отношения. Если контрагент будет признан недобросовестным, то и налогоплательщик будет признан недобросовестным. Обстоятельства признания контрагента недобросовестным: 1) лицо не зарегистрировано в едином реестре налоговых органов (ЕГРЮЛ); 2) контрагент осуществляет деятельность без лицензии (в случае ее необходимости) [20]; 3) контрагент учредил множество компаний (он «массовый» учредитель); 4) контрагент не имеет наемных работников; 5) у него отсутствуют основные средства, он не несет расходов, характерных для бизнеса, производственные активы отсутствуют; 6) у контрагента не имеется складских помещений и нет транспортных средств и др. Перечень не является исчерпывающим.

Комментарий. По п. 1), 2): ст. 14.1 КоАП РФ устанавливает запрет на осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации и без специального на то разрешения (лицензии) [21]. Кроме того, осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации образует состав преступления, квалифицируемый ст. 171 УК РФ [22]. Все остальные обстоятельства, перечисленные в пп. 3–6), представляются весьма субъективными.

Однако в реальной практике налогоплательщику часто приходится не только представлять документы в подтверждение своей добросовестности и добросовестности контрагентов, но и доказывать, что выстраиваемые налоговым органом схемы безосновательны и проч. [12, с. 9–156; 23, с. 120–127; 24, с. 33–36; 25; 26].

Нужно заметить, что действующий НК РФ не вводит обязанности для налогоплательщика – проверять «чистоту» контрагента. По сути – налоговый орган «взгромоздил» на налогоплательщика обязанность сбора доказательств добросовестности контрагентов. На это у налогоплательщика уходит масса времени и трудовых затрат. Так, Минфин России рекомендует [26] налогоплательщику запрашивать: копии регистрационных документов; копии лицензий (разрешений); сведения об отсутствии взысканий по суду и наличии дела в производстве в отношении контрагента, отсутствие состояния банкротства и проч.

В наш век технологий и информации отдельные сведения о контрагенте можно получить на официальном сайте ФНС России [27] или через электронный сервис «Прозрачный бизнес». Там же можно проверить информацию о руководителе и учредителях, получить сведения о том, является ли руководитель массовым учредителем, состоит ли в списке дисквалифицированных лиц и др. Определенные сведения о контрагенте можно получить по его индивидуальному идентификационному номеру (ИНН) (адрес регистрации, виды деятельности, величина уставного капитала и проч.). Обновлять сайт и данные на сайте – обязанность налогового органа.

Для вступления в договорные отношения с контрагентом нужно иметь сведения о его финансовой состоятельности. Некоторые данные можно получить на информационном портале бухгалтерской (финансовой) отчетности «ГИР БО». Проверить, является ли контрагент должником, не погасившим долги по решению суда, можно посредством обращения в Банк данных исполнительных производств [28]. На официальном сайте Федеральной службы судебных приставов РФ имеется информация по исполнительным производствам [29].

Не вызывает сомнения, что налогоплательщику – индивидуальному предпринимателю будет затруднительно получить все эти сведения, хотя бы потому, что на это уйдет много времени. Не каждый легко ориентируется в интернет-пространстве. А если налогоплательщик намеревается расширить круг контрагентов, то он должен будет иметь целый архив доказательств (досье) на контрагентов. А это и дополнительные трудочасы, наличие дополнительных помещений для архива... Все это опосредует сохранение тайны собранных сведений. В конечном итоге это приведет к повышению издержек и, без сомнения, отразится на стоимости продукции (работ). Заметим, это не есть обязанность налогоплательщика.

Между тем всё вышеперечисленное ФНС России настоятельно рекомендует собирать налогоплательщику для целей налогового контроля. Причем эти сведения нужно постоянно обновлять. Тут уместно повториться – Налоговый кодекс РФ не вменяет налогоплательщику такой обязанности. По своей сути, налоговый орган перекладывает на налогоплательщика часть своих обязанностей по сбору доказательств, которые необходимо получить по итогам налогового контроля.

В качестве некоторого облегчения можно было бы рекомендовать налогоплательщику при заключении сделок запрашивать у контрагента

последний акт аудиторской проверки. Это точно подтвердит и финансовое положение контрагента и ответит на многие другие поставленные выше вопросы. Но: 1) акт аудиторской проверки – это коммерческая тайна предпринимателя; 2) аудиторские проверки проводят обычно крупные организации, проработавшие несколько лет. Предприятия малого бизнеса не обязаны заключать договоры с аудитором.

В такой ситуации не обязать ли налоговые органы размещать в открытом доступе «в едином окне» информацию о надежности и добросовестности налогоплательщика... Чтобы снять с налогоплательщика подобные риски. Таким образом, при проведении налогового контроля для подтверждения факта своей добросовестности налогоплательщику будет необходимо и достаточно подтвердить факт обращения к соответствующему сайту налогового органа. Наличие акта аудиторской проверки от контрагента тоже должно стать основанием признания сделки как добросовестной.

Выводы

Несмотря на четко выраженную позицию Конституционного Суда РФ (2006 год) в вопросах признания налогоплательщика и его контрагентов недобросовестными [8], на практике наблюдается серьезный перекос, связанный с тем, что отдельные функции налоговых органов перенесены на налогоплательщиков. А именно, на основании принятых Минфином России и ФНС России актов (2011–2020 гг.) [9–11; 26], на налогоплательщиков, по сути, возлагается обязанность по сбору доказательств добросовестности ведения собственного бизнеса и добросовестности контрагента. Данными актами ФНС России игнорирует решение высшего судебного органа.

В силу положений ч. 1 ст. 64 АПК РФ доказательствами по делу служат сведения, полученные в соответствии с АПК РФ и иными федеральными законами, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств по делу [7]. Акты исполнительных органов власти – это подзаконные акты. Письма, инструкции ФНС России – это подзаконные акты ненормативного характера, они имеют лишь рекомендательный или разъяснительный характер и безусловному исполнению не подлежат. НК РФ не налагает на налогоплательщика обязанности сбора доказательств добросовестности ведения собственного бизнеса и добросовестности контрагента.

Законодатель в АПК РФ (ч. 1 ст. 65) четко и неоднозначно указал: обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для

принятия государственными органами и их должностными лицами решений, действий (бездействия), возлагается на соответствующий орган (должностное лицо) [7].

Использовать для целей ведения бизнеса открытые информационные ресурсы исполнительных органов власти – право, а не обязанность налогоплательщика. Налогоплательщик не может и не должен отвечать за действия (деятельность) контрагента. Это обязанность налоговых органов – проверять контрагентов как налогоплательщиков.

Финансовые схемы и их разнообразие, применяемые налогоплательщиками, направлены на получение налоговой выгоды, разумную экономию, эффективность ведения бизнеса и не являются нарушением норм законодательства о налогах и сборах. Все это не является и не может стать свидетельством недобросовестности налогоплательщика и его контрагентов.

В связи с изложенным, представляется, что назрела ситуация, в которой Конституционный Суд Российской Федерации должен выразить правовую позицию о недопустимости переложения бремени по сбору доказательств добросовестности ведения бизнеса и добросовестности контрагентов на налогоплательщика. И данным образом прекратить практику переложения бремени по сбору доказательств на налогоплательщика.

Список литературы

1. Конституция Российской Федерации, 1993, с внесенными поправками от 14.03.2020 // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 // СЗ РФ. № 31. 03.08.1998. Ст. 3824.
3. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 09.11.2023) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.
4. Статистика рассмотрения налоговых споров в арбитражных судах за 2023 год. URL: https://www.russiantaxandcustoms.com/upload/iblock/c8b/p2t20rrlhn_gpu12hb62zqaijksrdpzax/Nextons_statistics_2024_04.pdf
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
6. Готовое решение: Что такое принцип добросовестности // СПС «КонсультантПлюс». 2024.
7. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.
8. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12. Декабрь.
9. Письмо Минфина России от 13.07.2016 № 03-01-18/40957.

10. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152.
11. Письмо ФНС России от 08.04.2011 № 4-3/5585.
12. Брызгалин А.В., Федорова О.С., Катанева Т.В. и др. Учетная политика предприятия для целей налогообложения на 2022 год // *Налоги и финансовое право*. 2022. № 2. С. 9–156.
13. Кобзарь-Фролова М.Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии: Дис. ... докт. юрид. наук. Люберцы, 2011. 486 с.
14. Кобзарь-Фролова М.Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии: Монография. М.: ВГНА, 2010. 473 с.
15. Определение Верховного Суда РФ от 05.09.2018 № 308-КГ18-12753 по делу № А32-44581/2017 // СПС «КонсультантПлюс».
16. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // *Официальные документы*. № 10. 16 – 22.03.2021 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»).
17. Определение Верховного Суда РФ от 29.03.2018 № 303-КГ17-19327 // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».
18. Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277 // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».
19. Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2018 года по вопросам налогообложения // СПС «КонсультантПлюс».
20. Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277.
21. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.
22. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.
23. Кобзарь-Фролова М.Н. Самоконтроль как объективно сложившаяся разновидность контроля и профилактики правонарушений // *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского*. 2023. № 5. С. 120–127.
24. Тиханьчев А.П. Налоговый оппортунизм и концепция законных интересов налогоплательщика: соотношение категорий и проблемы правоприменения // *Финансовое право*. 2024. № 3. С. 33–36.
25. Шереметьева Н.В. Недобросовестность в вещном праве: Монография. М.: Проспект, 2023. 136 с.
26. Письмо Минфина России от 22.10.2020 № 03-12-13/91957.
27. <https://fssp.gov.ru/iss/iP>
28. <https://fssp.gov.ru/>
29. Как проявить должную осмотрительность и подтвердить обоснованность налоговой выгоды // СПС «КонсультантПлюс». 2024.
30. <https://www.nalog.gov.ru/>

GROUND FOR RECOGNIZING A TAXPAYER AND A CONTRACTOR AS UNCONSCIOUS (SELECTED ISSUES IN THE THEORY AND PRACTICE OF TAX CONTROL)

M.N. Kobzar-Frolova

The problem of recognizing a taxpayer as dishonest is not new. But the number of cases in the courts on bringing to justice taxpayers who did not formally violate the requirements of the legislation on taxes and fees, but in whose actions the tax authorities have identified signs of bad faith. Tax authorities associate the dishonesty of taxpayers with the extraction of unjustified tax benefits, with the development of new financial schemes aimed at reducing the tax base and VAT reimbursement from the budget. The tax authority actually shifted the burden of collecting evidence of business integrity onto the taxpayer. In this regard, the topic remains topical and relevant.

The article gives the concept of a bona fide action of a taxpayer, a bona fide taxpayer. It is concluded that the taxpayer should not be responsible for the actions (activities) of the counterparty. Financial schemes used by taxpayers and counterparties aimed at obtaining tax benefits, reasonable savings, and business efficiency do not indicate a violation of the law. Shifting the burden of collecting evidence onto the taxpayer is unacceptable by law. This legal position should be the subject of consideration by the Constitutional Court of the Russian Federation.

Keywords: legislation on taxes and fees, legal relations, offenses, entrepreneurs, tax authorities, tax control, taxpayers, dishonesty, information databases.

References

1. The Constitution of the Russian Federation, 1993, as amended on 14.03.2020 // Official Internet portal of legal information. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020.
2. The Tax Code of the Russian Federation. Part 1 // CL RF. № 31. 03.08.1998. Art. 3824.
3. Decree of the Government of the Russian Federation dated 30.09.2004 № 506 (as amended on 09.11.2023) «On Approval of the Regulations on the Federal Tax Service» // CL RF. 2004. № 40. Art. 3961.
4. Statistics on the consideration of tax disputes in arbitration courts for 2023. URL: https://www.russian-taxandcustoms.com/upload/iblock/c8b/p2t20rrlhngpu12-hb62zqaijksrdpzax/Nextons_statistics_2024_04.pdf
5. The Civil Code of the Russian Federation (part one) of 30.11.1994 № 51-FL // CL RF. 1994. № 32. Art. 3301.
6. A ready-made solution: What is the principle of good news // CLR «ConsultantPlus». 2024.
7. Arbitration Procedural Code of the Russian Federation // CL RF. 2002. № 30. Art. 3012.
8. Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation № 53 dated 12.10.2006 «On the assessment by Arbitration courts of the reasonableness of the taxpayer's receipt of tax benefits» // Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation. 2006. № 12. December.
9. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Fed-

eration dated 13.07.2016 № 03-01-18/40957.

10. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 16.08.2017 № SA-4-7/16152.

11. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 08.04.2011 № 4-3/5585.

12. Bryzgalin A.V., Fedorova O.S., Katanaeva T.V., et al. Accounting policy of the enterprise for tax purposes for 2022 // Taxes and financial law. 2022. № 2. P. 9–156.

13. Kobzar-Frolova M.N. Theoretical, legal and applied foundations of tax delictology: Dissertation of the Doctor of Law. Lyubertsy, 2011. 486 p.

14. Kobzar-Frolova M.N. Conceptual foundations of the theory of tax delictology: Monograph. M.: VGNA, 2010. 473 p.

15. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 05.09.2018 № 308-KG18-12753 in case № A32-44581/2017 // CLR «ConsultantPlus».

16. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 10.03.2021 № BV-4-7/3060@ «On the practice of applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation» // Official Documents. № 10. 16 – 22.03.2021 (daily supplement to the newspaper «Accounting, taxes, law»).

17. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 29.03.2018 № 303-KG17-19327 // The document was not published. CLR «ConsultantPlus».

18. The ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 25.01.2021 № 309-ES20-17277 // The document was not published. CLR «ConsultantPlus».

19. Review of the legal positions reflected in the judicial acts of the Constitutional Court of the Russian Federation and the Supreme Court of the Russian Federation adopted in the second quarter of 2018 on taxation issues // CLR «ConsultantPlus».

20. Definition of the Supreme Court of the Russian Federation dated 25.01.2021 № 309-ES20-17277.

21. Code of the Russian Federation on Administrative Offenses dated 30.12.2001 № 195-FL // CL RF. 2002. № 1 (Part 1). Art. 1.

22. Criminal Code of the Russian Federation dated 13.06.1996 № 63-FL // CL RF. 1996. № 25. Art. 2954.

23. Kobzar-Frolova M.N. Self-control as an objectively developed type of control and prevention of offenses // Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod. 2023. № 5. P. 120–127.

24. Tikhanychev A.P. Tax opportunism and the concept of legitimate interests of the taxpayer: correlation of categories and problems of law enforcement // Financial law. 2024. № 3. P. 33–36.

25. Sheremetyeva N.V. Dishonesty in property law: Monograph. M.: Prospect, 2023. 136 p.

26. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 22.10.2020 № 03-12-13/91957.

27. <https://fssp.gov.ru/iss/iP>

28. <https://fssp.gov.ru/>

29. How to show due diligence and confirm the validity of tax benefits // CLR «ConsultantPlus». 2024.

30. <https://www.nalog.gov.ru/>