

## К ВОПРОСУ О ДОКАЗАТЕЛЬСТВЕ НЕДОБРОСОВЕСТНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

### ON THE ISSUE OF PROOF OF BAD FAITH OF THE TAXPAYER

*M. Kobzar-Frolova*

*Summary.* The topic of recognizing a person as dishonest in tax legal relations remains relevant, despite the clarifications of higher courts on this issue. Taxpayers strive to minimize their expenses, and tax authorities are making more and more demands to confirm the integrity of transactions, placing the burden of proving the purity of business on the taxpayers themselves. The article gives the concept of «good faith», «tax benefit», analyzes a number of circumstances in the presence of which the tax authority makes a conclusion about bad faith in the actions of the taxpayer, and provides a legal assessment of the circumstances of recognizing the taxpayer and his counterparty as dishonest participants.

*Keywords:* good faith, bad faith, taxpayer, tax authorities, evidence, income, control and supervisory tax relations, tax benefit, judicial acts and decisions, counterparty.

**Кобзарь-Фролова Маргарита Николаевна**

доктор юридических наук, профессор, Главный научный сотрудник сектора административного права и административного процесса, ФГБУН Институт государства и права РАН  
[adminlaw@igpran.ru](mailto:adminlaw@igpran.ru)

*Аннотация.* Тема признания лица недобросовестным в налоговых правоотношениях остается актуальной, несмотря на разъяснения судов высших инстанций по данному вопросу. Налогоплательщики, стремятся минимизировать свои расходы, а налоговые органы предъявляют все больше требований для подтверждения добросовестности сделок, возлагая бремя доказывания чистоты бизнеса на самих налогоплательщиков. В статье дается понятие «добросовестность», «налоговая выгода», анализируется ряд обстоятельств, при наличии которых, налоговый орган делает вывод о недобросовестности в действиях налогоплательщика, дана правовая оценка обстоятельств признания налогоплательщика и его контрагента недобросовестными участниками.

*Ключевые слова:* добросовестность, недобросовестность, налогоплательщик, налоговые органы, доказательства, доход, контрольно-надзорные налоговые отношения, налоговая выгода, судебные акты и решения, контрагент.

В России каждый гражданин обязан платить законно установленные налоги и сборы. Эта одна из немногочисленных обязанностей закреплена в Конституции Российской Федерации [1, ст. 57] и продублирована в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее — НК РФ) [4, ч. 1, ст. 3]. Обязанность по уплате налога должна быть исполнена в срок [4, ст. 45]. Если лицо не исполняет, не должным образом исполняет обязанность по уплате налога (сбора), оно несет ответственность в соответствии с российскими законами и приобретает особый статус — правонарушителя. Статус лица, которое должным образом исполняет обязанность по уплате налога (сбора) законодательно не определен.

В Гражданском кодексе Российской Федерации (далее — ГК РФ) введены такие понятия как «добросовестность» участников гражданских правоотношений и «разумность действий» [3, п. 5, ст. 10]. По правилу, установленному в п. 5 ст. 10 ГК РФ добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий признаются априори, пока не доказано иное. То есть, доказывать, что участники гражданских правоотношений действуют по отношению к друг другу добросовестно нет надобности.

В НК РФ такой налогово-правовой статус как «добросовестный» (или недобросовестный) налогоплательщик,

плательщик сборов не закреплен. При этом, в практике налоговых органов, в судебной практике, данное понятие довольно-таки часто встречается и связано оно, прежде всего, с фактами сбора доказательств относительно извлечения налогоплательщиком выгоды. Если быть более точным, то с получением необоснованной (по мнению налоговых органов) выгоды, например, при неправомерном применении вычетов по НДС, манипулировании с ценами, уменьшение размера налоговой обязанности, в случаях создания налогоплательщиками финансовых схем, в которых усматривается целевая направленность на получение неосновательной выгоды и проч.

Тут уместно заметить, что налогоплательщик — индивидуальный предприниматель или юридическое лицо на свой риск осуществляют предпринимательскую деятельность, систематически извлекая доход [3, ст. 2]. Это законная, всячески поддерживаемая государством деятельность. Налоги от предпринимательской деятельности составляют значительную часть доходов бюджетов всех трех уровней. Вести бизнес разумно, эффективно, экономно, минимизировать свои расходы для предпринимателя — это основа выживаемости и конкурентоспособности. Ничего противозаконного тут нет.

Таким образом, если следовать аналогии с гражданским законодательством, то добросовестное действие

налогоплательщика можно объяснить как такое его поведение, как ожидает от него налоговый орган как орган публичной власти, представляющий интересы государства. То есть налогоплательщик будет признан добросовестным, если налоговая обязанность исполняется им должным образом, а при проведении мероприятий налогового контроля налогоплательщик не уклоняется, не препятствует налоговому органу, и содействует проведению проверки.

В правовой системе КонституцияPlus предпринята попытка дать разъяснение сути принципа добросовестности налогоплательщика, следующим образом: «вы действуете добросовестно, если учитываете права и законные интересы другой стороны, содействуете ей» [24]. О какой другой стороне идет речь? О налоговых органах? О бюджетной системе? Чьи права и законные интересы должен учитывать налогоплательщик, уплачивая налог. Представляется, прямая обязанность налогоплательщика — уплатить законно установленный налог (сбор) и содействовать проведению мероприятий налогового контроля. Это императив. Поэтому, отсылка к тому, что налогоплательщик обязан учитывать чьи-либо законные интересы не состоятельна.

На практике, налоговые органы, осуществляя мероприятия налогового контроля, исходят из положений ч. 1 ст. 54.1 НК РФ — любое действие налогоплательщика, направленное на уменьшение налоговой базы и (или) суммы налога, подлежащего уплате, также искажение сведений о хозяйственной деятельности, объекте налогообложения и прочее признают недопустимым. К слову, последнее понятие также абстрактно, как абстрактно понятие «недобросовестный» налогоплательщик. Осуществляя мероприятия налогового контроля, и, выявляя факты нарушения законодательства о налогах и сборах или отклонения от должного исполнения норм, налоговые органы должны доказать не только в чем состоит прямое нарушение нормы, (в чем суть финансовой схемы, что способствовало получению неосновательной выгоды и проч.), но и что указывает на недобросовестность налогоплательщика [18, 19].

Большинство налоговых споров переносится на разбирательство в суд. Налогоплательщику, плательщику сборов государство гарантирует административную и судебную защиту их прав и законных интересов [4, ч. 1, ст. 22].

Суды, рассматривая категории дел, относящихся к налоговым спорам, используют для целей отправления правосудия термины «добросовестный»/«недобросовестный» налогоплательщик, принимая во внимание принцип (аксиому) — налогоплательщик действует добросовестно, до тех пор, пока налоговый орган не докажет иное.

В наши дни собралось уже значительное количество решений судов, вынесенных в защиту добросовестности налогоплательщика, впрочем, как и судебных дел, в процессе которых была доказана недобросовестность в действиях налогоплательщика, то есть последний был признан недобросовестным, и ему было отказано в судебной защите.

В соответствии с ч. 1 ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации каждый участник процесса, должен доказать обстоятельства, на которые он ссылается [2]. Соответственно, обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для признания налогоплательщика недобросовестным, возлагается на налоговый орган. Практические работники стоят на позиции того, что признаки недобросовестности не могут быть шаблоном для судов, все обстоятельства недобросовестности субъекта должны быть доказаны в суде [23].

Казалось бы, точку в непонятном вопросе должно было поставить Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 [7], решение которого направлено на единообразие судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств в налоговых спорах. Пленум разъяснил: 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 — экономически оправданы. Каждый налогоплательщик стремится к экономии собственных средств. Каждый стремится получить наибольший эффект от своей деятельности, и как высказался Пленум — экономически это оправдано. Добросовестность в действиях налогоплательщика означает, что сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, представленные налоговому органу — достоверны.

Что же следует понимать под налоговой выгодой? — Пленумом ВАС РФ № 53 разъяснил это понятие как уменьшение размера налоговой обязанности, и перечислил: 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 [7]. Тут уместно заметить, что Пленум не вполне верно применил другое понятие «налоговая обязанность», а именно, все перечисленное, хоть и соотносится с данным понятием, но не идентично ему. Да и в Налоговом кодексе РФ такое понятие как «налоговая обязанность» не закреплено. Имеются такие понятия как «обязанность по уплате налогов и сборов» [4, ч. 2, ст. 1], «обязанности налогоплательщиков» [4, ч. 4, ст. 5] и др. Так в пп. 2, п. 2, ст. 1 НК РФ говорится о том, какие виды отношений регулируются

ются законодательством о налогах и сборах: основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. 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 [7]. Соответственно, только в этом случае может быть доказана недобросовестность в действиях налогоплательщика.

Вместе с тем, если в суде налоговый орган обязан доказать недобросовестность в действиях налогоплательщика, то в реалиях контрольно-надзорных налоговых отношений налогоплательщик вынужден принять на себя бремя доказывания и предоставить налоговому органу доказательства добросовестного исполнения обязанности по уплате налога (сбора) и отсутствие посягательства на получение налоговой выгоды. А именно, что налогоплательщик получил доход от реальной деятельности и не имел цели получить денежные средства из бюджета, или используя незаконные схемы не уплатить (не доплатить) положенные суммы налога (сбора) в доход соответствующего бюджета.

Специалистами КонсультантПлюс сделана подборка обстоятельств, при наличии которых (по итогам проведенных контрольно-надзорных мероприятий), налоговый орган может признать налогоплательщика недобросовестным [25]. Отдельные из них названы в Постановлении Пленума ВАС № 53 [7, П. 6]. Воспользуемся этими данными для дальнейшего анализа. И так, у налогового органа могут возникнуть основания для признания налогоплательщика недобросовестным в случаях:

- налогоплательщик уже был признан ранее нарушителем законодательства о налогах и сборах;
- создание организации незадолго до совершения хозяйственной сделки;
- совершение разовых операций или неритмичные сделки;
- проведение расчетов через один банк;
- осуществление транзитных платежей или расчетов по цепочке между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций [14, 15];
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- взаимозависимость (подконтрольность) участников сделок;
- участие одного или нескольких посредников в одной хозяйственной операции [12, 13].

Анализ данных обстоятельств позволяет сказать, что шесть первых из них, сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, о чем, собственно, предостерег суды, рассматривающие дела, вытекающие из налоговых контрольно-надзорных отношений, Пленум ВАС №53. В п. 6 Постановления ВАС №53 прямо указано: Сами по себе приведенные обстоятельства не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной [7, п. 6]. Кроме указанного, ссылки налоговых органов на нарушение требований, изложенных в ведомственных актах (письмах, инструкциях) — могут быть подвергнуты сомнению и не приняты судом вследствие того, что данные акты не имеют силы закона.

Практики и специалисты, по итогам анализа судебных решений называют дополнительно еще ряд обстоятельств, которые для налоговых органов служат основанием для признания налогоплательщика недобросовестным [17]. Данные обстоятельства не только имеют место быть в контрольно-надзорной практике налоговых органов, но и нашли уже отражение в актах (письмах) Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Отдельные из них получили разъяснение в актах судов высших инстанций. Например: *дробление бизнеса*.

Дробление бизнеса между несколькими налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы рассматривается ФНС в качестве основания признания налогоплательщика недобросовестным. А именно, если налоговый орган по итогам контрольно-проверочных мероприятий докажет, что налогоплательщик в целях извлечения необоснованной налоговой выгоды, организовал работу таким образом, что намеренно и целенаправленно распределил сотрудников между взаимозависимыми организациями, тем самым допустил формальное дробление численности работников и уменьшение размера доходов. Подобное дело рассматривалось Верховным судом [8] и Суд поддержал доводы налогового органа.

В 2021 году в связи с возникающими в работе территориальных налоговых органов проблемами по применению ст. 54.1 НК РФ ФНС России выпустило Письмо № БВ-4-7/3060@ [11]. В разделе VIII данного документа содержатся рекомендации по доказыванию обстоятельств и квалификации деяний, выявленных при проведении мероприятий налогового контроля. Цель — обоснование позиций налоговых органов при рассмотрении дела в суде. Документ находится в открытом доступе.

ФНС рекомендует при проведении мероприятий налогового контроля оценивать, ведется ли налогоплательщиком деятельность самостоятельно с использованием

собственных трудовых и иных ресурсов или, напротив, нескольких формально самостоятельных субъектов осуществляют организационно единую деятельность, координируемую одними и теми же лицами, с задействованием общих материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации. При выявлении указанных схем «дробления бизнеса» налоговый орган доначисляет суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

Учитывая изложенное, уместно заметить:

1. письма, инструкции и прочие документы, выпускаемые ФНС России — не имеют статуса законодательных. Это акты, которые закрепляют определенные порядки и процедуры деятельности налоговых органов, иногда носящие разъяснительный характер применения тех или иных положений НК РФ. Данное письмо, как указывает ФНС — носит рекомендательный характер и направлено на организацию работу подведомственных структур.
2. НК РФ не содержит такого запрета, как дробление бизнеса. Предприниматели вправе самостоятельно для себя выбирать формы ведения бизнеса и зарегистрироваться в налоговом органе либо как юридическое лицо, либо как индивидуальный предприниматель. Будучи налогоплательщиком, лицо вправе самостоятельно выбрать налоговый режим, в соответствии с правилами которого, он будет платить налоги.
3. НК РФ не также не содержит запрет на открытие одним лицом нескольких юридических лиц, работающих по упрощенной системе налогообложения (УСН), или применяющих систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.
4. Само письмо оставляет множество вопросов. Например: что является основным критерием выявления схемы «дробления бизнеса»?
  - осуществление деятельности от имени нескольких формально самостоятельных субъектов;
  - координация деятельности одними и теми же лицами;
  - использование одних и тех же работников (трудовых ресурсов) в двух и более организациях (например, бухгалтеров);
  - задействование общих материально-технических ресурсов;
  - использование средств индивидуализации?

Достаточно одного критерия, хотя бы (не менее) двух, или важно чтобы все критерии сошлись в единой схеме?

Представляется, что доказывание подобных схем весьма сложно на практике. При грамотно выстроенной защите со стороны налогоплательщика вполне реально

доказать ошибочность доводов налогового органа и добросовестность бизнеса. Суды высших инстанции, при разрешении дел о налоговых спорах, крайне редко встают на сторону налогового органа.

Еще одно обстоятельство, в силу которого, налоговый орган может признать налогоплательщика недобросовестным — это *манипулирование ценами* по сделкам с взаимозависимым лицом и *многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня*. При проведении мероприятий налогового контроля налоговый орган сопоставляет средние отпускные цены и цену сделки. Цель такой проверки — установить, реализовывал ли налогоплательщик товары аффилированному лицу, применяющему УСН, свои товары (продукцию) по заниженной цене. В данном случае, Верховный Суд РФ, совершенно однозначно, занял позицию в пользу бизнеса. Так, в Определении Верховного Суда РФ от 29.03.2018 № 303-КГ17-19327 говорится о том, что отличающиеся цены от тех, которые обычно устанавливает продавец-налогоплательщик, по идентичным (однородным) товарам, работам не могут служить самостоятельным основанием для вывода в результате налоговой проверки о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды [10].

Таким образом, данное обстоятельство — *отклонение от цены или манипулирование ценами* не является самостоятельным доказательством вины налогоплательщика и требует дополнительно сбора иных обстоятельств указывающих в совокупности на факт недобросовестного ведения бизнеса.

Весьма высокие риски налогоплательщик несет в случае признания *недобросовестным его контрагента*. Анализ судебных споров позволил выявить несколько обстоятельств, в силу которых налоговый орган может признать контрагента недобросовестным: 1) не зарегистрирован в едином реестре (ЕГРЮЛ); 2) деятельность осуществляется без лицензии (при ее необходимости) [9]; 3) учредил множество компаний («массовый» учредитель); 4) отсутствуют расходы, характерные для ведения бизнеса; 5) нет собственного персонала; отсутствуют основные средства; 6) нет складских помещений; не имеется транспортных средств [7, п. 5]; 7) отсутствуют производственные активы.

Тут уместно заметить, что статья 14.1 КоАП РФ [5] устанавливает запрет на осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или юридического лица, а также без специального на то разрешения (лицензии). Обстоятельство первое — ведение бизнеса без государственной регистрации образует состав преступления — незаконное предпринимательство [6, ст. 171]. Все остальные обстоятельства 3–7 весьма го-

лословны, с юридически не обоснованы и не могут служить основанием признания налогоплательщика и/или его контрагента недобросовестными.

Зачастую налогоплательщику приходится не только представлять документы по конкретным обстоятельствам, выдвигать аргументы в свою защиту, но и доказать, что построенные налоговым органом схемы ошибочны, неосновательны и проч.

То есть, риски ведения бизнеса, ложатся на плечи налогоплательщика. На него же, налоговый орган «взгромоздил» обязанность не только осуществлять самоконтроль, но и обязанность собрать и предоставить налоговому органу сведения, подтверждающие добросовестность контрагента. По мнению налогового органа, налогоплательщик не с любым лицом (предпринимателем) может вступить в договорные отношения, а только с тем, кто предоставит доказательство своей добросовестности — чистоты в бизнесе. На разные запросы и проверки «чистоты» контрагента у налогоплательщика уходит масса времени, нужны специальные работники, которые будут делать запросы и проверять контрагента. Как известно, налоговый орган дает ответы на запросы в течение 30 рабочих дней. Конечно, можно порекомендовать налогоплательщику, при заключении сделок запрашивать последний акт аудиторской проверки у контрагента. Но такие акты могут быть только у крупной организации, которая проработала в бизнесе несколько лет. Предприятия малого бизнеса проводят самоконтроль [20, С. 139–148; 21, С. 120–127] и не обязаны заключать договоры с организацией-аудитором. Указанные требования налоговых органов ограничивают выбор контрагентов. Так, с налогоплательщиком, который только встал на налоговый учет, никто не станет заключать договоры, — слишком большие риски, — в том, что налоговый орган признает и контрагента, и налогоплательщика недобросовестными. В этой 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 и подозрения. Тогда, для подтверждения своей добросовестности налогоплательщику будет необходимо и достаточно подтвердить факт обращения к соответствующему ресурсу налогового органа. Наличие акта аудиторской проверки от контрагента так же должно являться основанием признания сделки добросовестной.

Минфин России рекомендует [16] налогоплательщику проверять полномочия руководителя (представителя) компании-контрагента, запросить копии регистрационных документов, копии лицензий (разрешений), получить сведения об отсутствии взысканий по суду, то есть — собрать как можно больше информации о деятельности контрагента и проч.

В качестве рекомендаций налогоплательщику. Наиболее достоверные сведения о контрагенте и его руководителе можно получить на официальном сайте ФНС России или через электронный сервис «Прозрачный бизнес» [26]. Там же можно также проверить информацию о руководителе как массовом учредителе, и получить сведения о том, состоит ли руководитель в списке дисквалифицированных лиц. Определенные сведения о контрагенте можно получить по его индивидуальному идентификационному номеру (ИНН). Например, адрес регистрации, основные виды деятельности, размер уставного капитала. Обновлять сайт и данные на сайте — обязанность налогового органа. Проверить, является ли контрагент должником, не погасившим долги по решению суда можно посредством обращения в Банк данных исполнительных производств [27]. Также нужно обратиться за сведениями о финансовой состоятельности контрагента. Эти данные можно получить на информационном портале бухгалтерской (финансовой) отчетности «ГИР БО». На официальном сайте Федеральной службы судебных приставов РФ можно получить информацию из банка данных по исполнительным производствам [27].

Невероятно, но, все вышеперечисленные сведения налоговые органы запрашивают у налогоплательщика для целей проведения налогового контроля. То есть, если налогоплательщик вступает в договорные отношения с десятком и более партнеров, он обязан иметь целый архив доказательств, так скажем, безгрешности контрагента. Причем эти сведения нужно постоянно обновлять, иметь их на дату заключения договора и периодически интересоваться изменениями. А это и дополнительные трудочасы работников, и помещения для архива, повышение издержек, и, в конечном счете, все это отразится на росте стоимости товаров, работ, изделий. Заметим, это не есть обязанность налогоплательщика. Налоговый кодекс РФ не вменяет налогоплательщику такой обязанности. НК РФ не устанавливает в качестве обязательных требований к налогоплательщику — проверять контрагента.

Уместно обратить внимание общественности на то, налоговые органы перекладывают на налогоплательщика часть своих обязанностей по сбору доказательств, которые необходимо получить по итогам налогового контроля. Информационные ресурсы должны существовать для облегчения работы налогоплательщика, для минимизации рисков в ведении бизнеса для того, чтобы налогоплательщик мог обезопасить свой бизнес от мошенников и прочего, но не для сбора и накопления информации на случай проверки. Конституционный суд неоднократно отмечал в своих актах: что бремя доказательства вины налогоплательщика лежит на налоговом органе. Положения о презумпции невиновности налоговый орган отменить не вправе. Этот основополагающий

принцип закреплен в трех кодексах: НК РФ (ст. 108), КоАП РФ (ст. 1.5), и в УК РФ (ст. 14).

Специалисты и признанные практики в области налогов и сборов приходят к выводу о том, что сам принцип презумпции невиновности и положения НК РФ о том, что налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность, в практической жизни существенно ограничены. Фактически налоговые органы, не принимая во внимание принципа презумпции невиновности обязывают налогоплательщика предоставлять необходимые сведения, которые могут в дальнейшем выступить доказательством его виновности. То есть налогоплательщик обязан сам собирать и сообщать налоговый «компромат» на себя и своих контрагентов. Если он этого не делает или делает не в полном объеме, он признается виновным в нарушении законодательства о налогах и сборах и должен понести соответствующее наказание [17, 23].

Таким образом, в налоговых контрольно-надзорных отношениях, связанных с получением доказательств недобросовестности при ведении бизнеса наблюдается переложение отдельных функций налоговых органов на налогоплательщиков, что является недопустимым. Информационные ресурсы должны способствовать ведению бизнеса, а не служить источником сбора оправдательных документов на случай налоговой проверки. Разнообразие финансовых схем, применяемых налогоплательщиками, направленных на получение налоговой выгоды не является нарушением норм законодательства о налогах и сборах и не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика. В связи с изложенным, 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.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция Российской Федерации, 1993 с внесенными поправками от 14.03.2020 //Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020.
2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации // Собр.законодательства РФ, 2002, N 30, ст. 3012.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ // Собр. законодательства РФ, 1994, N 32, ст. 3301.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации, Часть 1 // Собр. законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Собр. законодательства РФ, 2002, № 1 (ч. 1), ст. 1.
6. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собр.законодательства РФ, 1996, № 25, ст. 2954.
7. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ, № 12, декабрь, 2006.
8. Определение Верховного Суда РФ от 05.09.2018 № 308-КГ18-12753 по делу № А32-44581/2017 // Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.
9. Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277.
10. 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 // Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.
11. 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»).
12. Письмо ФНС России от 08.04.2011 № КЕ-4-3/5585@.
13. Письмо ФНС России от 08.04.2011 № 4-3/5585@.
14. Письмо Минфина России от 13.07.2016 № 03-01-18/40957;
15. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@.
16. Письмо Минфина России от 22.10.2020 № 03-12-13/91957.
17. Брызгалин А.В., Федорова О.С., Катанаева Т.В., Вяччинова Т.И., Голева Е.В., Семешко М.Г., Шелковкина А.В. Учетная политика предприятия для целей налогообложения на 2022 год // *Налоги и финансовое право*. 2022. № 2. С. 9–156.
18. Кобзарь-Фролова М.Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии: дисс. докт юрид наук, Люберцы, 2011. 486 с.
19. Кобзарь-Фролова М.Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии: монография. М.: ВГНА, 2010. 473 с.
20. Кобзарь-Фролова М.Н. Внутренний контроль (самоконтроль) как основной вид контроля деятельности хозяйствующих субъектов // *Вестник Нижегородского университета* № 2, 2020 Им.0,157 — С. 139–148,
21. Кобзарь-Фролова М.Н. Самоконтроль как объективно сложившаяся разновидность контроля и профилактики правонарушений // *Вестник Нижегородского университета им. Н.Г. Лобачевского*, №5, 2023, С. 120–127.
22. Тиханычев А.П. Налоговый оппортунизм и концепция законных интересов налогоплательщика: соотношение категорий и проблемы правоприменения // *Финансовое право*. 2024. N 3. С. 33–36.
23. Шереметьева Н.В. Недобросовестность в вещном праве: монография. Москва: Проспект, 2023. 136 с.
24. Готовое решение: Что такое принцип добросовестности // Режим доступа: СПС КонсультантПлюс. 2024.
25. Как проявить должную осмотрительность и подтвердить обоснованность налоговой выгоды // Режим доступа: СПС КонсультантПлюс. 2024.
26. <https://www.nalog.gov.ru/>
27. <https://fssp.gov.ru/iss/iP>

© Кобзарь-Фролова Маргарита Николаевна (adminlaw@igpran.ru)

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»