

DOI 10.58351/2949-2041.2024.11.6.003

**Кобзарь-Фролова Маргарита Николаевна,**  
доктор юридических наук, профессор, Главный научный сотрудник  
сектора административного права и административного процесса,  
ФГБУН Институт государства и права РАН

## **НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК ДЕЙСТВУЕТ ДОБРОСОВЕСТНО, ПОКА НАЛОГОВЫЙ ОРГАН НЕ ДОКАЖЕТ ИНОЕ**

**Аннотация:** в статье поднимается актуальная тема доказательства добросовестности налогоплательщика, и переложение бремени доказывания невинности на налогоплательщика. Приводится авторское понятие «добросовестность налогоплательщика». Сделан соответствующий исследованию вывод.

**Ключевые слова:** налогоплательщик, налоги, добросовестность, недобросовестность, налоговые органы, налоговый контроль, налоговая выгода, бюджет, возмещение

Налоги, сборы и иные налоговые платежи – важнейшая часть доходов государства. И государство заинтересовано в том, что бы налогоплательщики платили налоги и сборы своевременно и в полном объеме, поскольку налоги, сборы и иные налоговые платежи служат источником покрытия государственных расходов, направляемых, прежде всего, на социальные нужды.

Обязанность платить законно установленные налоги и сборы [1, 2], предполагает добросовестность и срочность исполнения [2] (ст.45). Лица, нарушающие требования Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), несут ответственность в соответствии с российскими законами.

В настоящее время, в арбитражных судах на рассмотрении находится большое количество дел о привлечении к ответственности налогоплательщиков, формально не нарушавших требований налогового законодательства, но в действиях которых, контролирующий орган выявил признаки недобросовестности. В обоснование своей позиции налоговые органы связывают недобросовестность налогоплательщиков с фактами извлечения необоснованной налоговой выгоды, с разработкой новых финансовых схем направленных на уменьшение налогооблагаемой базы и возмещением НДС из бюджета.

Надо заметить, что современное российское государство всячески поддерживает предпринимательство. Последние не только платят налоги, но и создают рабочие места, участвуют в формировании валового общественного продукта и проч. Стремление налогоплательщика к минимизации расходов, к тому, чтобы организовать работу своего бизнеса более эффективно и экономно законом, не запрещено и не наказуемо. Налогоплательщику, в случае нарушения его прав и законных интересов, государство гарантирует административную и судебную защиту [2] (ст. 22 НК РФ).

В нормах НК РФ не содержится понятие – «добросовестный» (или недобросовестный) налогоплательщик. Однако, налоговые органы, осуществляя мероприятия налогового контроля, исходят из положения о том, что – любое действие налогоплательщика, направленное на уменьшение налоговой базы и (или) суммы налога, подлежащего уплате, также искажение сведений о хозяйственной деятельности, объекте налогообложения и иные является недопустимым ч. 1 ст. 54.1. А следовательно, налогоплательщик подлежит ответственности.

В гражданском законодательстве введено такое понятие как «добросовестность» участников и «разумность действий» [3]. Добросовестность и разумность действий участников гражданских правоотношений предполагается изначально (п. 5 ст. 10 ГК РФ), пока одна из сторон не доказала иное. По правилам, установленным в статье 11 НК РФ понятия и термины гражданского и других отраслей российского законодательства подлежат применению [2], то есть действуют.



Учитывая последнее, добросовестное действие налогоплательщика представляется возможным объяснить, как такое его поведение, какое ожидает от него государство. То есть, *налогоплательщик является лицом добросовестным, если он исполняет должным образом налоговую обязанность и содействует проведению мероприятий налогового контроля.*

Судебная практика наработала уже большое количество решений, вынесенных в защиту добросовестности налогоплательщика.

Суды, рассматривая дела о нарушении законодательства о налогах и сборах, используют для целей отправления правосудия термины «добросовестный»/«недобросовестный» налогоплательщик, и опираются в практике отправления правосудия на принцип (аксиому) – налогоплательщик действует добросовестно, до тех пор, пока налоговый орган не докажет иное. Этот принцип закреплен в статье 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации [4]: каждый участник процесса, должен доказать обстоятельства, на которые он ссылается. Соответственно доказывать обстоятельства, послужившие основанием признания налогоплательщика недобросовестным, – обязанность налогового органа (должностного лица).

Казалось бы, точку в данном вопросе поставило Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ № 53 [5], решение которого было вынесено уже почти 20 лет назад. Пленум для целей единообразной судебной практики разъяснил подведомственным судам: при разрешении налоговых споров следует исходить из принципа презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. Данный принцип означает: налогоплательщик – априори лицо добросовестное. Его действия, направленные на получение налоговой выгоды – экономически оправданны – каждый стремится к экономии собственных средств, к получению наибольшего эффекта от своей деятельности. Соответственно, разъяснил суд, добросовестность в действиях налогоплательщика подразумевает, что сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности налогоплательщика, изначально достоверны. Важное значение для правоприменительной практики имеет следующее разъяснение суда: если налогоплательщик представил в налоговый орган надлежаще оформленные документы о своей деятельности в отчетном периоде, и претендует на получение налоговой выгоды, первое, является основанием для ее получения. Налоговый орган может отказать в получении налогоплательщиком налоговой выгоды только в том случае, если он докажет, что сведения, содержащиеся в представленных налогоплательщиком документах недостоверны и (или) противоречивы [5].

Пленумом ВАС РФ № 53 также разъяснил, что нужно понимать под налоговой выгодой – это обоснованное уменьшение размера налоговой обязанности, которое может быть выражено: в уменьшении налоговой базы, получении налогового вычета, налоговой льготы, применении более низкой налоговой ставки, а также получении права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета [5].

Не смотря на данное разъяснение, реалии контрольно-надзорной практики налоговых органов говорят об обратном, – налогоплательщик вынужден принять на себя бремя доказывания и предоставить налоговому органу доказательства достоверности сведений, представленных в отчетных документах, добросовестного исполнения обязанности по уплате налога (сбора) и отсутствие посягательства на получение налоговой выгоды. А именно то, что налогоплательщик получил доход от реальной деятельности и не имел цели незаконно получить денежные средства из бюджета.

Со времени выхода Постановления Пленума ВАС №53 Минфин России и Федеральная налоговая служба выпустили большое количество писем, инструкций, разъяснений по вопросу о порядке признания налогоплательщика недобросовестным [6,7,8 и др.]. Например, ФНС России рекомендует подведомственным структурам при проведении мероприятий налогового контроля оценивать как ведет деятельность налогоплательщик – самостоятельно, с использованием собственных трудовых ресурсов или привлекает несколько формально



самостоятельных субъектов для целей ведения бизнеса, образуя единую сеть, координируемую одними и теми же лицами, с задействованием общих материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации. Таким образом, налоговый орган выявляет схемы «дробления бизнеса» и доначисляет суммы налогов.

Тут уместно заметить, что письма, инструкции и прочие документы, которые издаются Минфин и ФНС России – не имеют статуса законодательных. Это акты, которые закрепляют определенные порядки и процедуры для целей проведения налогового контроля, иногда они носят характер разъяснения порядка применения тех или иных положений НК РФ. Такого запрета, как дробление бизнеса, законодательство Российской Федерации не содержит. Предприниматель вправе самостоятельно выбрать форму ведения бизнеса и избрать налоговый режим.

При грамотно выстроенной защите со стороны налогоплательщика вполне реально доказать ошибочность доводов налогового органа и добросовестность бизнеса.

Но на практике налогоплательщику зачастую приходится не только представлять документы по конкретным обстоятельствам, выдвигать аргументы в свою защиту, но и доказывать, что представленные налоговым органом аргументы ошибочны, неосновательны и проч. То есть, риски ведения бизнеса как всегда ложатся на плечи налогоплательщика, на которого налоговый орган возложил еще обязанность проводить комплекс действий, направленных на подтверждение добросовестности контрагентов. Налогоплательщик может заключать договоры только с тем контрагентом, который представит доказательство своей добросовестности. Между тем, НК РФ не устанавливает обязанность для налогоплательщика – проверять контрагента. Налоговые органы обязывают налогоплательщика предоставлять необходимые сведения о своей деятельности и деятельности контрагентов, для подтверждения добросовестности совместного ведения бизнеса. 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. Напомним, это обязанность налогового органа. Впрочем, это отдельная тема.

Специалисты и практические работники приходят к выводу о том, что принцип презумпции невиновности в НК РФ не работает должным образом [9, с. 9-153; 10, с. 56-173; 11, с. 48-134]. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность.

В связи с изложенным, представляется, что вопрос о добросовестности / недобросовестности налогоплательщика остается актуальным. Назрела ситуация, в которой судебный орган высшей инстанции 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 // <http://www.pravo.gov.ru>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, Часть 1//Собр. законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ// Собр. законодательства РФ, 1994, № 32, ст. 3301.
4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации// Собр. законодательства РФ, 2002, № 30, ст. 3012.
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»/ Вестник ВАС РФ, № 12, декабрь, 2006.
6. Письмо Минфина России от 13.07.2016 № 03-01-18/40957;
7. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@).



8. Письмо ФНС России от 08.04.2011 № 4-3/5585@.

9. Брызгалин А.В., Федорова О.С., Катанаева Т.В., Вятчинова 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.

10. Кобзарь-Фролова М.Н. Теоретико-парвовые и прикладные основы налоговой деликтологии: дисс. докт юрид наук, Люберцы, 2011, 486 с.

11. Кобзарь-Фролова М.Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии: монография. М.: ВГНА, 2010 473с.

