

Научная статья
УДК 347.73
DOI:10.25683/VOLBI.2024.67.1000

Artur Muratovich Psheunov
Postgraduate of the Department of Administrative and Financial
Law of the Law Institute, field of training 5.1.2 —
Public law sciences,
Peoples' Friendship University of Russia
named after Patrice Lumumba
Moscow, Russian Federation
artur.psheunov@mail.ru

Артур Муратович Пшеунов
аспирант кафедры административного и финансового права
юридического института, направление подготовки 5.1.2 —
Публично-правовые (государственно-правовые) науки,
Российский университет дружбы народов
имени Патриса Лумумба
Москва, Российская Федерация
artur.psheunov@mail.ru

ПРИНЦИП ПРЕЗУМПЦИИ ДОБРОСОВЕСТНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

5.1.2 — Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Аннотация. В исследовании анализируется принцип презумпции добросовестности налогоплательщика. Аргументируется тождественность принципа презумпции добросовестности налогоплательщика и принципа презумпции невиновности налогоплательщика. Предпринимается попытка экстраполировать признаки принципа презумпции невиновности в уголовном праве на признаки презумпции невиновности в налоговом праве. На основании данной экстраполяции выводятся характеризующие признаки принципа презумпции добросовестности налогоплательщика. Обосновывается вывод, что по причине того, что «добросовестность» является оценочной категорией, ни в нормативных правовых актах, ни в официальных разъясняющих письмах ФНС России, ни в судебной практике, ни в доктринальных исследованиях не сложилось единого понимания правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика». Определяется возможность рассмотрения «добросовестности налогоплательщика» с помощью ее парной категории «недобросовестности налогоплательщика». Предполагается, что экстраполяции элементов налогового правового нарушения (объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона) на конструкцию «недобросовестности налогоплательщика», позволит определить объект, объективную сторону, субъективную сторону и субъект недобросовестности налогоплательщика. Обосновывается, что данный подход позволяет сформулировать наиболее полное определение «недобросо-

вестности налогоплательщика» и соответственно парной правовой конструкции «добросовестности налогоплательщика». Но вместе с тем выявляется и различие субъективных сторон налогового правонарушения и недобросовестных действий налогоплательщика. Аргументируется, что отличие в субъективной стороне налогового правонарушения от недобросовестных действий налогоплательщика, выражается в том, что субъективная сторона в налоговых правонарушениях может быть выражена как в виде умысла, так и в виде неосторожности. Но при установлении факта недобросовестности налогоплательщика субъективная сторона может быть выражена только в форме умысла, при отсутствии умысла в действиях налогоплательщика речь должна идти не о недобросовестности налогоплательщика, а об ошибочности в действиях налогоплательщика. Также определяется, что «добросовестность налогоплательщика» следует рассматривать применительно к сложившимся в налоговом правоотношениям стандартам поведения. На основе аргументированных доводов определяется авторское понимание принципа презумпции добросовестности налогоплательщика.

Ключевые слова: добросовестность, недобросовестность, налогоплательщик, добросовестный налогоплательщик, правовая презумпция, презумпция добросовестности, должная осмотрительность, налоговые правовые отношения, стандарт поведения

Для цитирования: Пшеунов А. М. Принцип презумпции добросовестности налогоплательщика // Бизнес. Образование. Право. 2024. № 2(67). С. 258—263. DOI: 10.25683/VOLBI.2024.67.1000.

Original article

PRINCIPLE OF PRESUMPTION OF TAXPAYER'S GOOD FAITH

5.1.2 — Public-legal (state-legal) sciences

Abstract. The study analyses the principle of presumption of taxpayer's good faith. The identity of the principle of presumption of taxpayer's good faith and the principle of presumption of taxpayer's innocence is argued. An attempt is made to extrapolate the signs of the principle of presumption of innocence in criminal law to the signs of presumption of innocence in tax law. On the basis of this extrapolation the characteristic features of the principle of presumption of good faith of the taxpayer are deduced. The conclusion is substantiated that due to the fact that "good faith" is an evaluative category, neither in normative legal acts, nor in official explanatory letters of the Federal Tax

Service, nor in judicial practice, nor in doctrinal studies there is no unified understanding of the legal construct "taxpayer's good faith". The possibility of considering "taxpayer's good faith" with the help of its paired category of "taxpayer's bad faith" is determined. It is assumed that extrapolation of the elements of tax legal violation (object, objective side, subject, subjective side) to the construct of "taxpayer's bad faith", will allow determining the object, objective side, subjective side and subject of taxpayer's bad faith. It is substantiated that this approach allows formulating the most complete definition of "taxpayer's bad faith" and, accordingly, the paired legal construct of "taxpayer's

good faith“. But at the same time the difference of subjective sides of tax offence and unfair actions of the taxpayer is revealed. It is argued that the difference in the subjective side of a tax offence from the taxpayer's unfair actions is expressed in the fact that the subjective side in tax offences can be expressed both in the form of intent and in the form of recklessness. But, when establishing the fact of bad faith of the taxpayer, the subjective side can be expressed only in the form of intent, in the absence of intent in the actions of the taxpayer; it should not be about bad faith of

the taxpayer, but about the error in the actions of the taxpayer. It is also determined that the “taxpayer's good faith” should be considered in relation to the established standards of behavior in tax legal relations. On the basis of reasoned arguments, the author's understanding of the principle of presumption of taxpayer's good faith is determined.

Keywords: *good faith, bad faith, taxpayer, conscientious taxpayer, legal presumption, presumption of good faith, due diligence, tax legal relations, standard of behavior*

For citation: Psheunov A. M. Principle of presumption of taxpayer's good faith. *Biznes. Obrazovanie. Pravo = Business. Education. Law*. 2024;2(67):258—263. DOI: 10.25683/VOLBI.2024.67.1000.

Введение

Актуальность. Теоретический анализ принципов налогового права представляет особую значимость, поскольку принципы права являются фундаментальными основаниями правового регулирования, соответственно, надлежащая реализация принципа презумпции добросовестности налогоплательщика в налоговом праве будет способствовать обеспечению и гарантиям защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в налоговом правовом регулировании.

Принцип презумпции добросовестности налогоплательщика содержит характеризующую его правовую конструкцию «добросовестность налогоплательщика». Следует обратить внимание, что в налоговом законодательстве не содержится закрепление правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика». В разъясняющих письмах органов государственной власти также отсутствует толкование того, что следует понимать под «добросовестностью налогоплательщика». Вместе с тем анализ разъясняющих писем Федеральной налоговой службы (далее — ФНС) России позволил прийти к выводу, что налоговой службой, с одной стороны, используется правовая конструкция «добросовестный налогоплательщик», но не разъясняется и не раскрывается ее понятие и содержание. В соответствии с правовыми позициями ФНС России только рекомендуются (перечисляются) условия добросовестности налогоплательщика. Анализ судебной практики также позволил прийти к выводу, что судебное толкование правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика» неоднозначно, в т. ч. неоднозначно и содержание парной категории «недобросовестность налогоплательщика». В доктринальных позициях также отсутствует комплексный подход при определении правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика». Таким образом, неопределенность правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика» на нормативном уровне, в судебной практике, в правовых исследованиях препятствует надлежащей реализации базового принципа налогового права презумпции добросовестности налогоплательщика. Вместе с тем принцип презумпции добросовестности налогоплательщика является особо значимым элементом налогового законодательства. Неопределенность принципа презумпции добросовестности налогоплательщика может пагубно сказаться не только на налоговые правовые отношения, но и на социально-экономическое развитие российского государства, поскольку в случае нарушения прав добросовестных налогоплательщиков у граждан снижается доверие к фискальной политике государства, а в случае невыявленных фактов недобросовестных действий налогоплательщика государство несет определенный ущерб. Принцип презумпции добросовестности налогоплательщика находится в тесной взаимосвязи с иными принципами

налогового права. В этой связи определенность и конкретизация принципа презумпции добросовестности налогоплательщика является важным и обязательным условием также при реализации взаимосвязанных принципов налогообложения: законности, всеобщности и равенства, справедливости.

Изученность проблемы. Исследователями в сфере налогового права неоднократно предпринимались попытки раскрытия содержания базового принципа налогового права «добросовестности налогоплательщика». До настоящего времени по данному вопросу ведутся научные дискуссии, поскольку ученые не пришли к единому пониманию о содержании правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика», хотя данная конструкция рассматривалась неоднократно с разных аспектов. Например, В. С. Скоковым исследовались условия, способствующие повышению количества добросовестных налогоплательщиков, в соответствии с которой оценивалась эффективность по упрощению системы налогообложения [1]. А. М. Суховым анализировались способы защиты добросовестных налогоплательщиков от недобросовестности контрагентов [2]. Н. Н. Гермогеновым с соавторами также определялись вопросы защиты налогоплательщиков [3]. А. Р. и М. И. Мальсаговы рассматривали способы поощрения добросовестных налогоплательщиков [4]. О. И. Юстус исследовала специфику формирования добросовестности налогоплательщика в период цифровизации [5]. С. Г. Пашкова рассматривала понятие «добросовестный налогоплательщик» при анализе банковской деятельности [6]. Э. В. Казгериевой и А. М. Пшеуновым исследованы правовые условия добросовестности налогоплательщика [7]. С. А. Борисова рассмотрела психологические аспекты добросовестных налогоплательщиков [8]. Л. Н. Чунихина исследовала добросовестную обязанность налогоплательщика [9]. О. А. Какунина и А. М. Губернаторов анализировали условия, нарушающие финансовую стабильность добросовестных налогоплательщиков [10]. Некоторые авторы аргументировали необходимость выявления намерения обхода налогового закона налогоплательщиком [11], определения субъективной стороны для установления недобросовестности налогоплательщика [12], определения критериев, позволяющих выявить недобросовестные действия со стороны налогоплательщика, а именно: установление факта снижения налоговых обязательств; преднамеренно ошибочный учет объектов налогообложения; выявление фактов фальсификации документов; подача недостоверной информации о факте хозяйственной жизни и т. д. [13], — установления виновности налогоплательщика, совпадающего с недобросовестностью налогоплательщика [14] и др.

Вместе с тем следует обратить внимание на то, что проведенные исследования рассматривали отдельные стороны и свойства добросовестности налогоплательщика.

Но практически не уделялось должного внимания содержанию принципа презумпции добросовестности налогоплательщика.

Целесообразность разработки темы заключается в том, что современная налоговая политика всё больше ориентируется на клиентоцентричность в налоговом администрировании. Однако до сих пор следует констатировать необходимость в качественных улучшениях механизмов взимания налогов с добросовестных налогоплательщиков. Нормативное правовое регулирование данного вопроса нуждается в совершенствовании, поскольку в судебной правоприменительной практике отсутствует единообразие понимания добросовестности налогоплательщика. Сложившаяся ситуация пагубно влияет как на добросовестных налогоплательщиков, так и на выявление и установление недобросовестных действий налогоплательщика.

Научная новизна проведенного исследования заключается в определении содержания принципа добросовестности налогоплательщика. Рассматриваемый принцип определяется посредством раскрытия содержания правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика» с помощью анализа ее парной правовой конструкции «недобросовестность налогоплательщика». В работе предложено наиболее полное определение правовой конструкции «недобросовестности налогоплательщика» посредством экстраполяции элементов правового нарушения: объект, объективная сторона, субъективная сторона, субъект. Полагаем, что данный подход позволил наиболее полно охарактеризовать содержательную составляющую рассматриваемого принципа, выявить характерные свойства и взаимосвязи.

Цель исследования заключается в формировании новых научных результатов содержания принципа добросовестности налогоплательщика, для возможности их дальнейшего практического применения. Достижению поставленной цели способствовали решение следующих **задач**:

- рассмотреть понимание принципа презумпции добросовестности налогоплательщика в доктринальных исследованиях, в налоговой и судебной практике;

- сформировать авторский подход к содержанию принципа презумпции добросовестности налогоплательщика.

Теоретическая значимость исследования заключается во всестороннем освещении принципа презумпции добросовестности налогоплательщика с целью поиска нового теоретического подхода к определению его содержания.

Практическая значимость исследования состоит в том, что обоснованные определения предоставят возможность усовершенствовать правовое понимание принципа презумпции добросовестности налогоплательщика и применению его в практической деятельности.

Методология. В ходе исследования использовались общенаучный (анализ, синтез), специальные (методы толкования, правового моделирования), частнонаучный (формально-юридический) методы познания.

Основная часть

В Определении Конституционного суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О 2001 г. признано, что «по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует принцип презумпции добросовестности налогоплательщиков». Данная правовая позиция Конституционного суда РФ позволила провести аналогии между принципом презумпцией добросовестности в налоговом праве и принципами презумпции невиновности в уголовном и административ-

ном праве. ФНС России также тождественно толкует принципы презумпции добросовестности налогоплательщика невиновности налогоплательщика. Например, в Письме ФНС России от 2 марта 2022 г. № БВ-4-7/2500@ разъяснено, что «...получение физическим лицом доходов, облагаемых налогом на доходы физических лиц, должен доказать налоговый орган в силу принципа добросовестности налогоплательщика, презумпции его невиновности». Некоторыми учеными также разделяется позиция, согласно которой принцип презумпции добросовестности налогоплательщика тождествен принципам презумпции невиновности налогоплательщика. Например, И. И. Данилова обосновывает значимость в рассмотрении вины налогоплательщика и презумпции невиновности налогоплательщика [15].

Таким образом, и в судебной практике, и в правовых исследованиях сложилась тенденция к отождествлению принципа презумпции добросовестности налогоплательщика и принципа невиновности налогоплательщика. В соответствии с данным подходом предполагалось, что позиция налогоплательщика первоначально доказана и нет необходимости представления дополнительных доказательств для обоснования добросовестности налогоплательщика. При этом устанавливается, что бремя доказывания неправомочных действий со стороны налогоплательщика — это обязанность налогового органа. Кроме того, в пользу налогоплательщика должны толковаться любые неоднозначности или двусмысленности налогового законодательства. Полагаем, что презумпция добросовестности налогоплательщика понимается как отсутствие доказательств вины налогоплательщика при совершении правонарушения. Экстраполяция признаков принципа презумпции невиновности в уголовном праве на принцип презумпции невиновности в налоговом праве позволит сформулировать выводы о характеризующих признаках принципа презумпции невиновности налогоплательщика. В результате экстраполяции можем прийти к определенным выводам, что налогоплательщик считается невиновным, пока его виновность в совершении правонарушения не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением; налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность; бремя доказывания обвинения и опровержения доводов, приводимых в защиту налогоплательщика, лежит на стороне налоговой службы; все сомнения в виновности налогоплательщика должны толковаться в пользу налогоплательщика; решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение правонарушения не может быть основано на предположениях.

Соответственно, характеризующими признаками принципа презумпции добросовестности налогоплательщика будут следующие:

- налогоплательщик считается добросовестным, пока его виновность в недобросовестности не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением;

- налогоплательщик не обязан доказывать свою добросовестность;

- бремя доказывания в недобросовестности налогоплательщика и опровержения доводов, приводимых в защиту налогоплательщика, лежит на стороне налоговой службы;

- все сомнения в недобросовестности налогоплательщика должны толковаться в пользу налогоплательщика;

- решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение правонарушения в связи с недобросовестностью не может быть основано на предположениях.

Но, как ранее обращалось внимание, ни в нормативных правовых актах, ни в судебной практике, ни в научных исследованиях не сложилось единообразное понимание относительно содержания правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика», которое составляет саму суть рассматриваемого принципа. Обращает на себя внимание, что некоторые региональные управления ФНС России предпринимали попытки разъяснения содержания данной конструкции. Например, в Информации Управления ФНС по Приморскому краю от 29 июля 2020 г. разъяснялось, что признаками «добросовестности налогоплательщика» являются: хорошая репутация у налоговых органов; исполнение всех обязанностей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ; наличие в организации уровня средней заработной платы, соответствующей субъекту Российской Федерации; ведение своей деятельности в соответствии с результатами экономической деятельности; активы; наличие надлежащего технического или управленческого персонала; основные средства; наличие складских помещений и т. д.; проведение текущих операций, учитывая время, место нахождения имущества, объем материальных ресурсов, экономическую необходимость и др.; получение прибыли является результатом любой сделки; объективные факты при осуществлении договоренностей с контрагентами; ответственное отношение к финансово-хозяйственным операциям; надлежащий подбор контрагентов; отсутствие транзитных платежей; наличие должной осмотрительности и др. Очевидно, что вышеприведенные разъяснения управления ФНС не определяют юридическую конструкцию «добросовестный налогоплательщик», а лишь рекомендуют (перечисляют) условия добросовестности налогоплательщика.

Анализ разъясняющих писем органов государственной власти по вопросам содержания правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика» позволил прийти к выводу, что в период с 2009 г. по 2023 г. практически отсутствует разъяснение органов государственной власти, что следует понимать под «добросовестностью налогоплательщика». Вместе с тем, несмотря на неопределенность в понимании правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика», в разъясняющих письмах Минфина России и ФНС России неоднократно констатировалось, что «судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков» (письма ФНС России от 23 января 2009 г. № ШС-21-3/40, от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84, от 31 декабря 2015 г. № ЕД-4-2/23367@, письма Минфина России от 10 апреля 2009 г. № 03-02-07/1-177, от 21 июля 2010 г. № 03-03-06/1/477 и др.). Аргументировалось, что «статья 54.1 Налогового кодекса РФ не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы, следовательно, сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика» (Письмо ФНС России от 28 декабря 2017 г. № ЕД-4-2/26807, от 28 декабря 2017 г. № ЕД-4-2/26807, от 18 мая 2018 г. № ЕД-4-2/9521@, от 11 октября 2019 г. № ЕД-4-1/20922@).

Попытка определения принципа презумпции добросовестности налогоплательщика была также предпринята в Письме Минфина России от 1 апреля 2022 г. № 03-02-07/27142, в котором разъяснено, что «презумпция добросовестности налогоплательщика определяет перманентное состояние налогоплательщика как добросовестного лица. На основании п. 1 ст. 45 Налогового кодекса РФ по общему правилу налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога...». Но в данном случае Минфин России не разграничивает понятия невиновности и добросовестности.

Анализ судебной практики позволил также сформулировать определенный вывод. Судами выработаны критерии принципа презумпции добросовестности налогоплательщика. В определениях Верховного суда РФ от 17 декабря 2018 г. № 307-КГ18-20316 по делу № А44-9727/2017, от 26 июня 2017 г. № 310-КГ17-7049 по делу № А54-3871/2015, от 23 мая 2017 г. № 304-КГ17-4757 по делу № А67-809/2016 установлено, что «...судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, — достоверны...».

Анализ смыслового содержания цитируемых положений судебных решений позволяет прийти к выводу, что в рамках принципа добросовестности любые действия налогоплательщика оцениваются как экономически оправданные, а сведения, представленные им в декларациях, — как достоверные до тех пор, пока налоговым органом не представлены доказательства обратного. Доказательства обратного могут быть представлены только в рамках процедур, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, т. е. в рамках производства по делу о налоговом правонарушении. Именно поэтому принцип добросовестности фактически совпадает с принципом невиновности в налоговом праве.

Вместе с тем объективно, что «добросовестность» является оценочной категорией. И, соответственно, анализ «добросовестности» нуждается в детальном анализе и рассмотрении. В свою очередь, полагаем, что представляется возможным рассмотреть «добросовестность» с помощью ее парной категории «недобросовестности», представляющей собой оценку поведения субъекта применительно к общепризнанным стандартам осуществления участниками субъективных прав и исполнения обязанностей [16]. В научных исследованиях справедливо отмечается, что с помощью такого подхода «значительно расширяются познавательные возможности при исследовании тех или иных взаимосвязанных юридических явлений и процессов, полнее фиксируются их внутренние связи, четче устанавливаются как элементы единства, так и элементы противоположности» [17].

Полагаем, что наиболее полное определение недобросовестности налогоплательщика возможно посредством экстраполяции элементов налогового правового нарушения: объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона. В научной литературе неоднократно исследовался состав налогового правонарушения [18]. Под объектом налогового правонарушения подразумевают общественные отношения, связанные с фискальным интересом государства; объективная сторона недобросовестного налогоплательщика выражена в виде действия либо бездействия; субъектами налогового правонарушения выступают деликтоспособные физические (налогоплательщики, налоговые агенты, плательщики сборов) или юридические лица; субъективная сторона налогового правонарушения — в виде умысла или неосторожности.

Недобросовестность налогоплательщика следует рассматривать как разновидность налогового правонарушения, соответственно, элементы состава налогового правонарушения будут соответствовать и недобросовестности налогоплательщика. Данный подход был бы возможен, если бы не существенная разница: субъективная сторона налогового

правонарушения может быть выражена как в форме умысла, так и неосторожности, а субъективная сторона недобросовестности налогоплательщика характеризуют только умышленные действия, поскольку недобросовестность не может быть выражена в форме неосторожности. При установлении факта отсутствия умысла в действиях налогоплательщика, речь должна идти не о недобросовестности, а об ошибочности налогоплательщика. В этой связи недобросовестность налогоплательщика следует рассматривать как умышленные (осознанные и преднамеренные) действия либо бездействия деликтоспособного налогоплательщика (физического или юридического лица), направленные на умаление фискального интереса государства.

В свою очередь, полагаем, что «добросовестность» следует рассматривать применительно к сложившимся в тех или иных правовых отношениях стандартам поведения. Добросовестность налогоплательщика должна также соответствовать стандартам поведения в налоговых правовых отношениях. Особого внимания заслуживает также конструкция «должная осмотрительности» при выборе контрагента. В Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 определено, что «должная осмотрительность» является одним из условий добросовестности. Соответственно, *добросовестность налогоплательщика* следует определить как *осознанные и преднамеренные действия либо бездействия деликтоспособного физического или юридического лица, соответствующие стандартам поведения в налоговых правоотношениях и при соблюдении условий должной осмотрительности имеющие своим результатом получение экономически оправданной налоговой выгоды, основанной на достоверных сведениях, содержащихся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, не противоречащей фискальному государственному интересу.*

Заключение

Проведенное исследование позволило сформулировать определенные выводы. В судебной практике и в правовых исследованиях сложилась тенденция к отождествлению принципа презумпции добросовестности налогоплатель-

щика и принципа невиновности налогоплательщика, но не оформилось единообразное понимание относительно содержания правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика», которое составляет саму суть рассматриваемого принципа. Объективно, что данная ситуация сложилась по причине того, что «добросовестность» является оценочной категорией. Анализировать содержание правовой конструкции «добросовестность налогоплательщика» возможно с помощью ее парной конструкции «недобросовестность налогоплательщика». Недобросовестность налогоплательщика определяется как умышленные (осознанные и преднамеренные) действия либо бездействия деликтоспособного налогоплательщика (физического или юридического лица), направленные на умаление фискального интереса государства. Под добросовестностью налогоплательщика следует понимать осознанные и преднамеренные действия либо бездействия деликтоспособного физического или юридического лица, соответствующие стандартам поведения в налоговых правоотношениях и при соблюдении условий должной осмотрительности имеющие своим результатом получение экономически оправданной налоговой выгоды, основанной на достоверных сведениях, содержащихся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, не противоречащей фискальному государственному интересу.

Принцип презумпции добросовестности налогоплательщика тождествен принципам презумпции невиновности налогоплательщика. Характеризующие признаки принципа презумпции добросовестности налогоплательщика: налогоплательщик считается добросовестным, пока его виновность в недобросовестности не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением; налогоплательщик не обязан доказывать свою добросовестности; бремя доказывания в недобросовестности налогоплательщика и опровержения доводов, приводимых в защиту налогоплательщика, лежит на стороне налоговой службы; все сомнения в недобросовестности налогоплательщика должны толковаться в пользу налогоплательщика; решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение правонарушения в связи с недобросовестностью не может быть основано на предположениях.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Скоков В. С. Оценка эффективности упрощения системы уплаты налогов для повышения количества добросовестных налогоплательщиков // Аллея науки. 2022. Т. 2. № 6. С. 393—395.
2. Сухов А. М. Как добросовестным налогоплательщикам защититься от недобросовестных контрагентов // Бухгалтерский учет. 2020. № 6. С. 88—94.
3. Защита добросовестных налогоплательщиков и принцип «знай своего контрагента» / Н. Н. Гермогенов, Д. В. Буринакова, Ю. В. Лубягина и др. // Вектор экономики. 2018. № 10(28). Ст. 28.
4. Мальсагова А. Р., Мальсагов М. И. Поощрение добросовестных налогоплательщиков // Наука и образование: от теории к практике : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. Уфа, 2023. С. 156—158.
5. Юстус О. И. Формирование личности добросовестного налогоплательщика в цифровую эпоху // Финансовое право в цифровую эпоху : материалы Междунар. науч.-практ. конф. М., 2021. С. 229—237.
6. Пашкова С. Г. К вопросу о понятии «добросовестный налогоплательщик» при исполнении налоговой обязанности через «проблемные банки» // Охрана и защита прав и законных интересов в современном праве : сб. ст. по результатам II Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 т. / сост. И. В. Хмилев ; под ред. С. А. Трофимова, Е. В. Евсиковой. Симферополь, 2023. Т. 1. С. 954—959.
7. Казгериева Э. В., Пшеунов А. М. Правовые условия добросовестного исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов // Вестник Кабардино-Балкарского государственного университета им. Х. М. Бербекова. Серия: Право. Экономика. 2023. № 4(28). С. 38—45.
8. Борисова С. А. Исследование психологического своеобразия личности добросовестных и недобросовестных налогоплательщиков // Роль науки и образования в модернизации современного общества : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. Уфа, 2019. Ч. 2. С. 96—101.
9. Чунихина Л. Н. От убеждения к принуждению налогоплательщиков в необходимости добросовестного исполнения налоговой обязанности // Проблемы права: теория и практика. 2018. № 42. С. 172—181.

10. Какунина О. А., Губернаторов А. М. Несовершенства системы взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками нарушающие финансовую устойчивость налогоплательщиков // Наука Красноярья. 2023. Т. 12. № 1—3. С. 54—69.
11. Шестернева Е. П. Актуальность использования доктрины недобросовестности налогоплательщика в российской судебной практике // Право и государство: теория и практика. 2018. № 11. С. 91—95.
12. Баева Д. Р. Сущность и эволюция концепции недобросовестности налогоплательщика // Фундаментальные исследования. 2019. № 8. С. 19—28.
13. Цельникер Г. Ф. Об особенностях определения и реализации критериев недобросовестности налогоплательщиков // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2022. № 12. С. 128—131.
14. Самойлова А. Р. О необходимости нормативного закрепления добросовестности в налоговом праве // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2021. № 4(47). С. 321—340. DOI: 10.17308/vsu.proc.law.2021.4/3721.
15. Данилова И. И. Конституционные основы презумпции добросовестности в налоговом праве // In Situ. 2022. № 10. С. 140—144.
16. Богданова Е. Е. Многоотраслевая природа принципа добросовестности в российском праве // Lex russica. 2023. Т. 76. № 10. С. 23—35. DOI: 10.17803/1729-5920.2023.203.10.023-035.
17. Малько А. В. Стимулы и ограничения как парные юридические категории // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1995. № 1. С. 3—13. С. 3.
18. Смагина А. Ю. Состав налогового правонарушения и порядок привлечения к ответственности // Таврический научный обозреватель. 2015. № 4-2. С. 115—124.

REFERENCES

1. Skokov V. S. Assessing the effectiveness of simplifying the tax payment system to increase the number of conscientious taxpayers. *Alleya nauki*. 2022;2(6):393—395. (In Russ.)
2. Sukhov A. M. How can conscientious taxpayers protect themselves from unscrupulous counterparties?. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2020;6:88—94. (In Russ.)
3. Germogenov N. N., Burnakova D. V., Lubyagina Yu. V. et al. Protection of good tax payers and “the know your contractor” principle. *Vektor ekonomiki = Vector economy*. 2018;10(28):28. (In Russ.)
4. Malsagova A. R., Malsagov M. I. Encouraging conscientious taxpayers. *Nauka i obrazovanie: ot teorii k praktike = Science and education: from theory to practice. Collection of articles of the international scientific and practical conference*. Ufa, 2023:156—158. (In Russ.)
5. Yustus O. I. Formation of the identity of a conscientious taxpayer in the digital era. *Finansovoe pravo v tsifrovuyu epokhu = Financial law in the digital age. Proceedings of the international scientific and practical conference*. Moscow, 2021:229—237. (In Russ.)
6. Pashkova S. G. Execution of tax duty through problem banks. *Okhrana i zashchita prav i zakonnykh interesov v sovremenom prave = Protection and protection of rights and legitimate interests in modern law. Collection of articles based on the results of the II international scientific and practical conference*. I. V. Khmil (comp.), S. A. Trofimov, E. V. Evsikova (eds.). Simferopol, 2023;1:954—959. (In Russ.)
7. Kazgerieva E. V., Psheunov A. M. Legal conditions for the conscientious fulfillment by taxpayers of the constitutional obligation to pay legally established taxes and fees. *Vestnik Kabardino-Balkarskogo gosudarstvennogo universiteta im. Kh. M. Berbekova. Seriya: Pravo. Ekonomika = Vestnik Kabardino-Balkarian state university named after H. M. Berbekov. Series: Law, economics*. 2023;4(28):38—45. (In Russ.)
8. Borisova S. A. Study of the psychological uniqueness of the personality of conscientious and dishonest taxpayers. *Rol` nauki i obrazovaniya v modernizatsii sovremennogo obshchestva = The role of science and education in the modernization of modern society. Collection of articles of the international scientific and practical conference*. Ufa, 2019;2:96—101. (In Russ.)
9. Chuniyhina L. N. From persuasion to coercion of the taxpayers of the need for faithful execution of tax obligations. *Problemy prava: teoriya i praktika = Issues of Law: Theory and Practice*. 2018;42:172—181. (In Russ.)
10. Kakunina O. A., Gubernatorov A. M. Imperfections in the system of interaction between tax authorities and taxpayers that violate the financial stability of taxpayers. *Nauka Krasnoyarsk`ya = Krasnoyarsk science*. 2023;12(1—3):54—69. (In Russ.)
11. Shesterneva E. P. Relevance of using the doctrine of bad faith of the taxpayer in Russian judicial practice. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika = Law and State: the theory and practice*. 2018;11:91—95. (In Russ.)
12. Baetova D. R. The essence and evolution of the concept of bad faith of the taxpayer. *Fundamental`nye issledovaniya = Fundamental research*. 2019;8:19—28. (In Russ.)
13. Tselniker G. F. On the features of determining and implementing criteria for bad faith of taxpayers. *Mezhdunarodnyi zhurnal gumanitarnykh i estestvennykh nauk = International journal of humanities and natural sciences*. 2022;12:128—131. (In Russ.)
14. Samoylov A. R. About the necessity of legal consolidation of good faith in tax law. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Pravo = Proceedings of Voronezh State University. Series: Law*. 2021;4(47):321—330. (In Russ.) DOI: 10.17308/vsu.proc.law.2021.4/3721.
15. Danilova I. I. Constitutional foundations of the presumption of good faith in tax law. *In Situ*. 2022;10:140—144. (In Russ.)
16. Bogdanova E. E. Diversified Nature of the Principle of Good Faith in Russian Law. *Lex Russica*. 2023;76(10):23—35. (In Russ.) DOI: 10.17803/1729-5920.2023.203.10.023-035.
17. Malko A. V. Incentives and restrictions as coupled categories. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. Pravovedenie = Proceedings of Higher Educational Institutions. Pravovedenie*. 1995;1:3—13. 3 p. (In Russ.)
18. Smagina A. Yu. Composition of a tax offense and the procedure for bringing to responsibility. *Tavrisheskii nauchnyi obozrevatel`*. 2015;4-2:115—124. (In Russ.)

Статья поступила в редакцию 11.03.2024; одобрена после рецензирования 12.04.2024; принята к публикации 28.04.2024.
The article was submitted 11.03.2024; approved after reviewing 12.04.2024; accepted for publication 28.04.2024.