

Комитет Совета Федерации  
по бюджету и финансовым рынкам

## **МАТЕРИАЛЫ**

совещания

**«Оценка добросовестности налогоплательщика  
в системе налогового администрирования:  
законодательное регулирование  
и правоприменительная практика»**

**13 марта 2025 года**

## С О Д Е Р Ж А Н И Е

<b>ИНФОРМАЦИЯ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ .....</b>	<b>3</b>
Конституционный Суд Российской Федерации.....	3
Министерство промышленности и торговли Российской Федерации.....	7
Министерство экономического развития Российской Федерации .....	9
Федеральная налоговая служба .....	11
Федеральная таможенная служба .....	16
<b>ИНФОРМАЦИЯ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ .....</b>	<b>18</b>
Республика Карелия.....	18
Ульяновская область.....	18
Санкт-Петербург .....	19
<b>ИНФОРМАЦИЯ ПРЕДСТАВИТЕЛЕЙ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОГО, НАУЧНОГО И ЭКСПЕРТНОГО СООБЩЕСТВА .....</b>	<b>26</b>
«Признаки искусственного дробления бизнеса в контексте уточнения критериев добросовестности налогоплательщика» (Пинская М.Р.) .....	26
«Оценка добросовестности налогоплательщика в контексте изменений налогового законодательства» (Казачкова З.М.).....	29
«Вопросы отнесения налогоплательщиков к категории добросовестных (уточнение критериев добросовестности), разграничения механизма налоговой оптимизации и способов получения необоснованной налоговой выгоды (в том числе путем использования схем дробления бизнеса), ответственности налогоплательщиков за действия контрагентов (с учетом объективной возможности проверки как фактических, так и потенциальных контрагентов)» (Антропова И.О.) .....	36
«Еще раз к вопросу о критериях добросовестности налогоплательщика (на примере дробления бизнеса)» (Пономарева К.А.) .....	47
«Глубина должной осмотрительности как фактор снижения налоговых рисков хозяйствующего субъекта» (Ряховский Д.И., Клоницкая А.Ю.) .....	51
«Перспективы и направления развития статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (Зарипов В.М.) .....	61
«Добросовестность налогового администрирования как средство обеспечения баланса интересов бюджета и бизнеса» (Коваленко Н.С.) .....	65
«Проблемы применения профессиональных налоговых вычетов при расчете суммы НДФЛ и подходы к их решению в условиях ограничений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (Тютюрюков Н.Н.) .....	68

# **ИНФОРМАЦИЯ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

## **Конституционный Суд Российской Федерации**

### **«Оценка добросовестности налогоплательщика в системе налогового администрирования: законодательное регулирование и правоприменительная практика»**

1. Динамика и характер обращений с жалобами в Конституционный Суд Российской Федерации по вопросам, связанным с дроблением бизнеса и налоговой реконструкцией.

Как следует из практики Конституционного Суда Российской Федерации, происходит поэтапное развитие подходов правоприменительных органов к выявлению и пресечению недобросовестного поведения налогоплательщиков. При этом принципиальные конституционные подходы к разрешению возникающих вопросов и проблем остаются неизменными.

Пройден этап, когда налогоплательщики ссылались на соблюдение формальных требований действующего законодательства при создании схем необоснованной налоговой выгоды, как достаточного и самостоятельного основания для освобождения их от ответственности.

Первым серьезным подходом к проблеме законности налоговой оптимизации и добросовестности можно считать Определение от 4 июля 2017 года № 1440-О по жалобе гражданина С.П. Бунеева, в которой в большей степени выразилось несогласие с безусловным и не подлежащим опровержению признанием налогоплательщика недобросовестным лишь на основании факта взаимодействия нескольких взаимозависимых компаний, применяющих различные налоговые режимы.

Впоследствии последовал целый ряд дел, связанных с обращениями предметом которых выступали различные статьи общей и особенной части Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) (определения от 27 февраля 2020 года № 488-О, от 28 января 2021 года № 150-О, от 20 июля 2021 года № 1659-О, от 21 июля 2022 года № 1810-О, от 25 апреля 2023 года № 790-О, от 30 января 2024 года № 233-О, от 29 октября 2024 года № 2670-О, от 25 апреля 2024 года № 1104-О и др.).

По данным решениям в первую очередь можно проследить динамику вопросов налогоплательщиков, которые указывали, что оспариваемое ими регулирование допускает произвольное вменение им недобросовестности, исключает возможность применения расчетного

способа определения налоговой обязанности (налоговой реконструкции) и определение ее реального размера, исходя из объективных показателей бизнеса. Например, приводились случаи, когда обязательство по сделке не исполнено контрагентом налогоплательщика, а последний не раскрыл сведения и доказательства, позволяющие установить фактических исполнителей. Другие заявители наоборот указывали, что расчетный путь применяется на практике только в отношении недобросовестных налогоплательщиков, которые не представляют документы. Также указывалось, что законодательство в принципе не позволяет учесть фактически уплаченные взаимозависимыми лицами налоги при определении размера налоговой обязанности налогоплательщика. Отдельные заявители отмечали, что оспариваемые нормы позволяют отказывать в возможности учета расходов налогоплательщика по тем сделкам с контрагентами, реальность которых фактически признается в связи с доначислением по ним сумм налогов.

При этом, как правило, оспариваются положения статей 31 и 54.1 НК РФ, а в подтверждение своих доводов налогоплательщики приводят судебные решения, в которых можно усмотреть соответствующий подход судов.

Действуя в пределах своей компетенции, Конституционный Суд Российской Федерации старается взвешенно подходить к разрешению таких жалоб заявителей, принимая во внимание то, что представленные с ними судебные акты не всегда соответствуют правовым позициям, отраженным в официальных позициях ФНС России и высших судов, которые согласуются с оспариваемыми законоположениями и выработанными Конституционным Судом Российской Федерации правовыми позициями.

2. Основные позиции Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам, связанным с добросовестностью налогоплательщика, дроблением бизнеса и налоговой реконструкцией.

В основе актуальной практики Конституционного Суда Российской Федерации лежат более общие правовые позиции о свободе усмотрения предпринимателя в вопросах организации и ведения хозяйственной деятельности, его праве на использование всех механизмов, гарантий и преимуществ, предусмотренных гражданским и налоговым законодательством.

В части исчисления и уплаты налога следует упомянуть о позициях относительно необходимости определения действительного размера налоговой обязанности, уплате налога в размере, который строго предусмотрен НК РФ, в том числе при перекалфикации сделок, фактов

хозяйственной деятельности, изменении налогового режима по воле налогового органа. Не может не учитываться фактическое исполнение налогоплательщиком его обязательств по гражданскому договору путем перечисления контрагенту суммы с учетом НДС (как источник формирования основания для вычета). Налоги должны иметь экономическое основание, бремя выявления ошибок налогоплательщика в исчислении и уплате налога, как и в определении законного размера налоговой обязанности по итогам контрольных мероприятий в первую очередь задача налогового органа. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие добросовестные налогоплательщики как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

В части узких вопросов дробления и расчетного пути Конституционный Суд Российской Федерации поддерживал позиции высших судов о том, что из права налогового органа на применение расчетного пути фактически вытекает обязанность использовать его для определения реального законного размера налоговой обязанности, а не для произвольного доначисления налогов помимо и без учета уже поступивших платежей в бюджет (совокупный размер налогового бремени должен оставаться на уровне не большем, чем это установлено законом). Это предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора.

Сама по себе взаимозависимость не является правонарушением и не влечет автоматического перерасчета налоговых обязательств налогоплательщика, признание наличия дробления бизнеса; прекращение действия налоговой льготы, обусловленное использованием в правомерной деятельности отдельно взятых законных средств (процедур, правил, форм), притом что с ее осуществлением не связано доказанное правонарушение или злоупотребление правом, не может быть признано пригодным (уместным) в защите конституционно значимых ценностей и, соответственно, пропорциональным целям такой защиты.

3. Вопросы, представляющиеся перспективными исходя из практики и позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

Представляется, что на практике должен быть выработан непротиворечивый, единообразный и справедливый подход для следующих случаев.

Предъявление претензий налогоплательщику в связи с действиями третьего и последующих звеньев при том, что у налогового органа

отсутствовали претензии к непосредственным контрагентам налогоплательщика. Ликвидация и исключение из реестра контрагентов налогоплательщика, находящегося в состоянии контроля.

Предъявление претензий по формальному признаку дробления вне зависимости от наличия деловой цели (сдача в аренду индивидуальным предпринимателем, принадлежащего ему имущества как сторонним контрагентам, так и взаимозависимым лицам, применяющим иную систему налогообложения). Соотношение добросовестности и деловой цели, соблюдения рыночных условий с получением налоговой выгоды (выбор учредителем между внесением имущества в уставный капитал и сдачей в аренду). Только ли применение одинаковых систем налогообложения позволяет избежать налоговых рисков.

Если законодатель презюмирует законность действий налогоплательщика, можно ли сформулировать хотя бы отдельные случаи, когда поведение налогоплательщика (формально вписывающихся в логику гражданского законодательства) признается недопустимым, с точки зрения налогового законодательства.

Стоит ли на законодательном уровне подчеркнуть обязанность налоговых органов осуществлять (безусловно, при наличии такой возможности) в полной мере реализовывать механизмы налогового контроля взаимозависимых лиц, переквалификации сделок, определения суммы налога расчетным путем. Простой ссылки на недобросовестность, взаимозависимость, дробление, непредставление налогоплательщиком документов от контрагентов (которые не находятся в его власти), зачастую недостаточно для определения справедливого и законного размера налоговой обязанности. Например, какие налоги, уплаченные взаимозависимыми лицами (при дроблении или переквалификации), могут быть учтены при определении суммы доначисления, а какие нет.

**Министерство промышленности и торговли  
Российской Федерации**

**О поддержке добросовестных производителей  
промышленной продукции**

В целях стимулирования спроса на российскую промышленную продукцию Минпромторгом России осуществляется администрирование распоряжения Правительства Российской Федерации от 20 июля 2023 года № 1937-р, которым предусмотрен перечень российского высокотехнологичного оборудования, в отношении которого при формировании первоначальной стоимости основного средства налогоплательщик вправе учитывать указанные расходы с применением коэффициента 2 (далее соответственно – перечень, налоговая льгота в отношении российского высокотехнологичного оборудования, налоговая льгота, льготный коэффициент, основные средства, распоряжение № 1937-р).

Распоряжение № 1937-р принято в целях реализации положений статьи 257 главы 25 НК РФ. Перечнем для целей бухгалтерского и налогового учета предусмотрено наличие кода товара в Общероссийском классификаторе основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008) (ОКОФ) и кода в Общероссийском классификаторе продукции по видам экономической деятельности ОК 034-2014 (КПЕС 2008) (ОКПД 2).

Кроме того, перечнем предусмотрены характеристики российского высокотехнологичного оборудования, которые были сформированы на основании позиций отраслевых бизнес-сообществ и заинтересованных организаций-потребителей налоговой льготы, позволяющие идентифицировать такую продукцию как российское высокотехнологичное оборудование.

Важным условием из указанных характеристик является наличие российского высокотехнологичного оборудования в реестре российской промышленной продукции, предусмотренном постановлением Правительства Российской Федерации от 17 июля 2015 года № 719.

Вместе с тем с учетом вступления в силу с 1 января 2025 года положений Федерального закона от 12 июля 2024 года № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации», которым предусмотрено повышение льготного коэффициента с 1,5 до 2, принято соответствующее

распоряжение Правительства Российской Федерации от 16 декабря 2024 года № 3777-р (далее – распоряжение № 3777-р).

В частности, положениями распоряжения № 3777-р помимо увеличения льготного коэффициента с 1,5 до 2 предусмотрено и увеличение количества позиций перечня российского высокотехнологичного оборудования с 42 до 64.

Важно отметить, что в настоящее время в соответствии с поручением Первого заместителя председателя Правительства Д.В. Мантурова от 6 ноября 2024 года № МД-П9-37319 прорабатываются предложения по расширению перечня российского высокотехнологичного оборудования в целях достижения национальной цели по обеспечению технологического лидерства и показателя по увеличению к 2030 году доли отечественных высокотехнологичных товаров и услуг, созданных на основе собственных линий разработки, в общем объеме потребления таких товаров и услуг в Российской Федерации в полтора раза по сравнению с уровнем 2023 года.

В связи с изложенным налоговая льгота для налогоплательщиков направлена на оказание всесторонней поддержки производителям российского высокотехнологичного оборудования, которое включено в перечень, для последующего роста объема производства как самого оборудования, так и для соответствующего роста производства промышленной продукции с использованием такого оборудования, что в свою очередь необходимо для роста объема налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации в среднесрочной и долгосрочной перспективах.

**Министерство экономического развития  
Российской Федерации**

По информации ФНС России, при определении критериев добросовестности предпринимателей-налогоплательщиков (с учетом комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика) применяется риск-ориентированный подход, что позволяет снизить количество контрольных мероприятий, направленных на выявление нарушений действующего законодательства недобросовестными налогоплательщиками. Претензии предъявляются налогоплательщикам в случае выявления фактов злоупотребления, подтверждающих недобросовестные действия налогоплательщиков, направленных на неуплату налогов.

При этом вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения всегда определяется и доказывается совокупностью фактических обстоятельств, которые не носят универсальный характер и рассматриваются должностными лицами, принимающими решения по итогам налоговых проверок, и судами. В настоящее время по итогам реализации контрольных полномочий налоговыми органами в рамках применения положений статьи 54.1 НК РФ сформирована широкая судебная практика по делам о получении необоснованной налоговой выгоды недобросовестными налогоплательщиками.

Согласно пункту 6 статьи 108 НК РФ лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Таким образом, установление в налоговом законодательстве критериев добросовестности налогоплательщиков могут нарушать права тех организаций и индивидуальных предпринимателей, которые не соответствуют тому или иному критерию, при этом вина которых в нарушении налогового законодательства не доказана в установленном порядке, что противоречит принципу презумпции добросовестности налогоплательщика, который подразумевает, что все налогоплательщики являются добросовестными до того момента, пока их вина не будет установлена вступившим в силу решением налогового органа.

Также следует отметить, что Конституционным судом Российской Федерации неоднократно высказывалась позиция, согласно которой налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством (см., например, Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 октября 2003 года № 329-О).

## **Федеральная налоговая служба**

1. Понятие «добросовестность» не закреплено на законодательном уровне, вместе с тем 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 отчетности, – достоверны (пункт 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53, Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 года № 138-О).

С учетом презумпции добросовестности обязанность доказывания недобросовестного поведения налогоплательщика возложена на налоговые органы.

Обстоятельства, при которых налоговая выгода может быть признана необоснованной, закреплены в статье 54.1 НК РФ. Согласно данной норме уменьшение налоговой базы (налога) не допускается, если сведения о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения искажены (пункт 1). В отсутствие таких искажений налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу (налог), если одновременно соблюдены следующие условия (пункт 2):

- основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

- обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Особенности доказывания недобросовестности налогоплательщиков, фактов получения ими необоснованной налоговой выгоды в зависимости от обстоятельств допущенного нарушения выявлены судебной практикой, по итогам анализа которой ФНС России подготовлены рекомендации по вопросам применения положений статьи 54.1 НК РФ и доведены до территориальных налоговых органов письмом от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@.

Таким образом, вопрос о критериях добросовестности налогоплательщика урегулирован статьей 54.1 НК РФ, применяемой налоговыми органами с учетом рекомендаций, изложенных в письмах ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации», от 31 октября 2017 года № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по

применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

2. Дробление бизнеса представляет собой частный случай искажения сведений об объектах налогообложения (пункт 1 статьи 54.1 НК РФ).

При проведении налоговых проверок и выявлении такого способа уклонения от уплаты налогов как дробление бизнеса налоговые органы руководствуются:

- общими подходами к доказыванию наличия признаков дробления бизнеса в действиях налогоплательщиков, основанными на анализе судебной практики, изложенными в обзорах судебной практики (письма ФНС России от 16 июля 2024 года № БВ-4-7/8051@, от 11 августа 2017 года № СА-4-7/15895@), в разъяснениях о применении положений статьи 54.1 НК РФ (письмо ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@);

- актуальными правовыми позициями Верховного Суда Российской Федерации, отраженными в пунктах 11-14 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13 декабря 2023 года, пункте 4 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 4 июля 2018 года;

- складывающейся на основе данных подходов судебной практикой разрешения налоговых споров арбитражными судами.

Основания вменения схемы дробления бизнеса устанавливаются налоговыми органами применительно к фактическим обстоятельствам деятельности группы формально самостоятельных лиц в каждом конкретном случае.

Приведенная позиция нашла отражение в письмах ФНС России от 9 августа 2024 года № СД-4-7/9113 «О критериях, руководствуясь которыми налоговые органы трактуют предпринимательскую деятельность как дробление бизнеса», от 18 октября 2024 года № СД-4-2/11836@ «О направлении рекомендаций по применению статьи 6 Федерального закона № 176-ФЗ».

При доказывании дробления бизнеса, как и в иных случаях превышения пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, требуется исследование и оценка всех фактических обстоятельств и особенностей ведения деятельности конкретным налогоплательщиком. При этом следует подчеркнуть многообразие договорных конструкций и хозяйственных решений, сопряженных с

недобросовестным поведением налогоплательщиков, сопоставлять которые и применять к которым идентичные способы доказывания было бы неверно. Описать все варианты данных отношений и дать оценку каждому из них на нормативном либо ведомственном уровне невозможно.

Более того, такое описание нельзя назвать эффективным – любое определение формальных параметров допустимого или недопустимого поведения создает новые возможности для обхода закона недобросовестными налогоплательщиками. Чем точнее описаны признаки злоупотребления – тем больше способов обойти такую норму.

В связи с изложенным исчерпывающим образом определить критерии добросовестности налогоплательщика и полностью устранить оценочные категории в рамках спорах о необоснованной налоговой выгоде в целом и о дроблении бизнеса в частности представляется невозможным и неэффективным.

3. По вопросу ответственности налогоплательщиков за действия контрагентов необходимо обратить внимание на следующее.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах и практика его правоприменения не предусматривают ответственность налогоплательщика за действия третьих лиц.

Использование налогоплательщиком подставных третьих лиц не означает, что он несет за них ответственность, так как подставные лица необходимы в целях сокрытия деятельности самого налогоплательщика путем создания видимости ведения подставными лицами самостоятельной предпринимательской деятельности.

Например, из понятия дробления бизнеса, приведенного в части 1 статьи 6 Федерального закона от 12 июля 2024 года № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации», следует, что налогоплательщик несет ответственность за свои собственные действия, выражающиеся в разделении единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами (организациями, индивидуальными предпринимателями), в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами, направленное исключительно или преимущественно на занижение сумм налогов путем применения специальных налоговых режимов.

При этом данное понятие содержит ссылку на статью 54.1 НК РФ, так как дробление бизнеса охватывается диспозицией пункта 1 названной статьи, предусматривающей недопустимость уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни

(совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Осведомленность налогоплательщика и полное понимание им рисков неуплаты налогов с использованием подставных третьих лиц и фиктивного документооборота свидетельствует исключительно об умышленной организации им получения (приобретения) необоснованной налоговой выгоды указанным способом.

На основании изложенного необходимость внесения изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах отсутствует.

Вышеизложенная позиция в адрес Минфина России ранее направлялась письмом ФНС России от 5 декабря 2024 года № СД-4-2/13826@.

4. В отношении вопроса о механизмах налоговой реконструкции обращаем внимание, что при встраивании «технической» компании или цепочки таких компаний между налогоплательщиком и лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке, повлекшее причинение ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате завышения расходов и вычетов по налогу на добавленную стоимость, сумма расходов и налоговых вычетов, подлежащая учету, производится исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанного лица по такой сделке (договорах, первичных документах, счетах-фактурах, платежных поручениях и т.п.) (пункт 10 письма ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@, письмо ФНС России от 10 октября 2022 года № БВ-4-7/13450@).

При отсутствии у налогового органа документов, подтверждающих параметры исполнения сделки (операции) вопрос о наличии оснований для уменьшения налоговой обязанности рассматривается с учетом формы вины, в зависимости от которой определяются предъявляемые к налогоплательщику требования о подтверждении им данных о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций (в силу требований подпункта 6 пункта 1 статьи 23, подпункта 7 пункта 1 статьи 31, пункта 1 статьи 54 НК РФ).

Если установлено, что налогоплательщик знал о совершении сделки с «технической» компанией и о предоставлении исполнения по этой сделке иным лицом, такой налогоплательщик не вправе применять налоговые вычеты и учитывать расходы, понесенные по спорным операциям, поскольку обязательство не исполнено надлежащим лицом, и при этом налогоплательщиком не раскрыты сведения и не представлены подтверждающие их документы о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций

(пункт 11 письма ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@, Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19 мая 2021 года № 309-ЭС20-23981).

Если установлено, что налогоплательщик должен был знать об обстоятельствах, характеризующих деятельность контрагента и свидетельствующих о невозможности исполнения им обязательств (т.е. при непроявлении им должной коммерческой осмотрительности), в ситуациях, когда отсутствует спор о факте осуществления расходов, при невозможности установления лица, осуществившего исполнение, в отношении расходов подлежит применению расчетный способ определения налоговой обязанности (пункт 17.2 письма ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@).

Доначисление налогов в связи с дроблением бизнеса предполагает консолидацию налоговых баз разных налогоплательщиков исходя из подлинного экономического содержания их деятельности таким образом, как если бы это был единый хозяйствующий субъект, применяющий общую систему налогообложения. Основным правилом расчета является необходимость определения налоговой базы с учетом не только полученных участниками схемы доходов, но и понесенных ими расходов и уплаченных налогов (письма ФНС России от 14 октября 2022 года № БВ-4-7/13774@, от 6 декабря 2024 года № БВ-4-7/13842@).

Таким образом, в настоящее время основные подходы к проведению налоговой реконструкции выработаны в правоприменительной практике и применяются налоговыми органами при проведении налоговых проверок и судами при рассмотрении налоговых споров.

5. По вопросу применения налоговой амнистии обращаем внимание, что механизм амнистии, установленный статьей 6 Федерального закона от 12 июля 2024 года № 176-ФЗ, предусматривает возможность прекращения обязанности налогоплательщиков – организаторов схем дробления бизнеса по уплате налогов, пеней и штрафов за периоды 2022-2024 годов при условии добровольного отказа таких налогоплательщиков от дробления бизнеса в 2025 и 2026 годах.

Ответы на наиболее распространенные вопросы о порядке применения механизма амнистии доведены до сведения налоговых органов и налогоплательщиков Письмом ФНС России от 18 октября 2024 года № СД-4-2/11836@.

Представляется, что применение данного механизма позволит увеличить количество добросовестных налогоплательщиков, ведущих свою деятельность в соответствии с требованиями налогового закона, и снизить общий уровень противоправного дробления бизнеса, существующий в настоящее время.

## **Федеральная таможенная служба**

### **О категорировании лиц, совершающих таможенные операции**

В целях создания благоприятных условий для ведения внешнеэкономической деятельности (далее – ВЭД) добросовестными участниками ВЭД, а также обеспечения эффективности проводимого таможенного контроля в основу процессов управления рисками в таможенной службе Российской Федерации положена субъектно-ориентированная модель системы управления рисками, предусматривающая распределение лиц, совершающих таможенные операции, по категориям низкого, среднего и высокого уровня риска (далее – категорирование) с соответствующим дифференцированным применением к ним мер таможенного контроля.

Категорирование проводится в соответствии приказом Минфина России от 21 февраля 2020 года № 29н «Об утверждении порядка проведения категорирования лиц, совершающих таможенные операции, периодичности и формы его проведения, перечня критериев, характеризующих деятельность лиц, совершающих таможенные операции, условий отнесения лиц, совершающих таможенные операции, к категории низкого, среднего или высокого уровня риска, условий дифференцированного применения к ним мер по минимизации рисков, а также порядка проведения контроля за соблюдением критериев лицами, совершающими таможенные операции, отнесенными к категории низкого уровня риска»<sup>1</sup> (далее – Приказ Минфина России № 29н).

Категорирование участников ВЭД осуществляется ежеквартально полностью в автоматическом режиме штатным программным средством на основе математической модели анализа по 31 критерию, характеризующих различные аспекты деятельности категорируемых лиц, в том числе: наличие товарооборота с оффшорными зонами, изменения динамики основных показателей таможенного декларирования, результаты проведенного таможенного контроля, привлечение к административной ответственности, уровень соблюдения валютного законодательства, экспортная ориентированность и др. Перечень критериев утвержден Приказом Минфина России № 29н.

Категорирование проводится с использованием информационных ресурсов центральной базы данных Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов Российской Федерации,

---

<sup>1</sup> Зарегистрирован Минюстом России 19 мая 2020 года, регистрационный № 58381, с изменениями, внесенными приказами Минфина России от 20 мая 2022 года № 80н (зарегистрирован Минюстом России 11 августа 2022 года, регистрационный № 69597) и от 16 декабря 2022 года № 189н (зарегистрирован Минюстом России 29 декабря 2022 года, регистрационный № 71865).

а также информации ФНС России, получаемой в рамках информационного взаимодействия ФТС России и ФНС России.

В частности, при проведении категорирования учитывается информация о размере уставного капитала организации, статусе правоспособности участника ВЭД, наличии задолженности (недоимки) перед налоговыми органами, постановке на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика, а также о результатах категорирования, проводимого ФНС России.

Отнесение ФНС России какой-либо организации к высокому уровню налогового риска автоматически относит такую организацию к категории высокого уровня риска нарушения таможенного законодательства, а отнесение организации к низкому уровню налогового риска, а также наличие статуса крупного налогоплательщика учитывается ФТС России в качестве критериев, положительно характеризующих деятельность участника ВЭД.

Результаты категорирования участников ВЭД в 2024 году приведены в таблице.

Период категорирования	Количество участников ВЭД, отнесенных к категории низкого уровня риска	Количество участников ВЭД, отнесенных к категории среднего уровня риска	Количество участников ВЭД, отнесенных к категории высокого уровня риска
I квартал 2024 г.	12 527	101 013	7 022
II квартал 2024 г.	12 044	97 268	6 718
III квартал 2024 г.	12 203	96 708	6 662
IV квартал 2024 г.	12 207	96 815	6 530

Применяемой ФТС России системой категорирования обеспечены равные условия оценки деятельности для предприятий крупного и малого бизнеса.

В частности, из 12 207 участников ВЭД, отнесенных к категории низкого уровня риска на IV квартал 2024 года, 7 183 включены в реестр субъектов малого и среднего предпринимательства, что составляет 59% от общего количества участников ВЭД низкого уровня риска.

Дифференцированное применение мер по минимизации рисков в зависимости от категории уровня риска дает возможность существенно снизить частоту применения мер таможенного контроля в отношении участников ВЭД низкого уровня риска, перенося их на этап после выпуска товаров, что способствует ускорению проведения таможенного контроля, сокращению времени совершения таможенных операций и снижению издержек добросовестных участников ВЭД.

Одновременно с этим категорирование позволяет сконцентрировать основные усилия и внимание таможенных органов на наиболее рискованных товарных поставках, что способствует повышению эффективности таможенного контроля и рациональному использованию ресурсов таможенных органов.

## **ИНФОРМАЦИЯ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **Республика Карелия**

В Республике Карелия реализуются следующие направления:

- мероприятия, направленные на снижение уровня теневой занятости и легализации трудовых отношений;
- поощрение благодарственным письмом Министерства финансов Республики Карелия организаций и индивидуальных предпринимателей Республики Карелия, отвечающих установленным критериям добросовестных налогоплательщиков;
- побуждение налогоплательщиков – физических лиц к своевременной уплате имущественных налогов посредством реализации на территории Республики Карелия проекта «Мои налоги – моей Карелии»;
- предоставление налоговых преференций при условии отсутствия у налогоплательщика фактов возникновения в отчетном периоде налоговой задолженности в бюджеты бюджетной системы;
- разработка Управлением Федеральной налоговой службы по Республике Карелия «чек-листа», содержащего критерии, позволяющие налогоплательщику самостоятельно анализировать результаты своей хозяйственной деятельности и деятельности контрагентов с точки зрения налогового контроля.

### **Ульяновская область**

В дополнение к перечисленной проблематике предлагаем рассмотреть вопрос привлечения крупными ритейлерами самозанятых граждан в целях минимизации налоговых расходов.

Предложения от Ульяновской области по данному вопросу были направлены в адрес Председателя Комитета Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации по экономической политике Кутепова А.В. письмом от 26 апреля 2024 года № 13317исх.

В данном письме была поднята проблема перетока рабочей силы, оформленной по трудовым договорам, в сегмент, работающий по специальному налоговому режиму по желанию работодателя. Фактически происходит подмена понятий в целях снижения налоговой нагрузки организаций, использующих наемный труд. Особенно актуальна эта проблема для крупных торговых сетей розничной торговли.

Доказательство факта нарушения законодательства об использовании специального налогового режима сопряжено с определенными трудностями и носит длительный характер, что крайне неблагоприятным образом сказывается как на наполняемости бюджетной системы Российской Федерации, так и на надлежащем порядке ведения предпринимательской деятельности.

В этой связи просим рассмотреть вопрос об ограничении видов деятельности, при осуществлении которых может применяться специальный налоговый режим «налог на профессиональный доход», разрешив, например, осуществление деятельности самозанятых граждан в части оказания услуг только в пользу физических лиц.

В соответствии с поступившим ответом, обращение принято ко вниманию и будет учтено при разработке соответствующего проекта федерального закона.

## **Санкт-Петербург**

### **«Регулирование вопросов оценки добросовестности хозяйствующих субъектов. Практика и предложения Санкт-Петербурга»**

Оценка добросовестности хозяйствующих субъектов – это важное направление работы как в рамках налогового администрирования, так и применительно к различным аспектам, связанным с управлением государственным имуществом и финансами.

Сегодня на федеральном уровне нет единого (четкого) перечня критериев добросовестности или недобросовестности *субъектов предпринимательства / участников экономической деятельности*.

Различные ведомства выборочно контролируют значимые для них показатели и процессы.

Например:

- Минфином России ведется Реестр лиц, имеющих просроченную задолженность по денежным обязательствам перед Российской Федерацией;

- Федеральной службой по труду и занятости ведется Реестр работодателей, у которых выявлены факты нелегальной занятости;

- на уровне Федеральной налоговой службы действует сервис «Прозрачный бизнес».

На законодательном уровне вопрос регулируется избирательно, в зависимости от сферы применения.

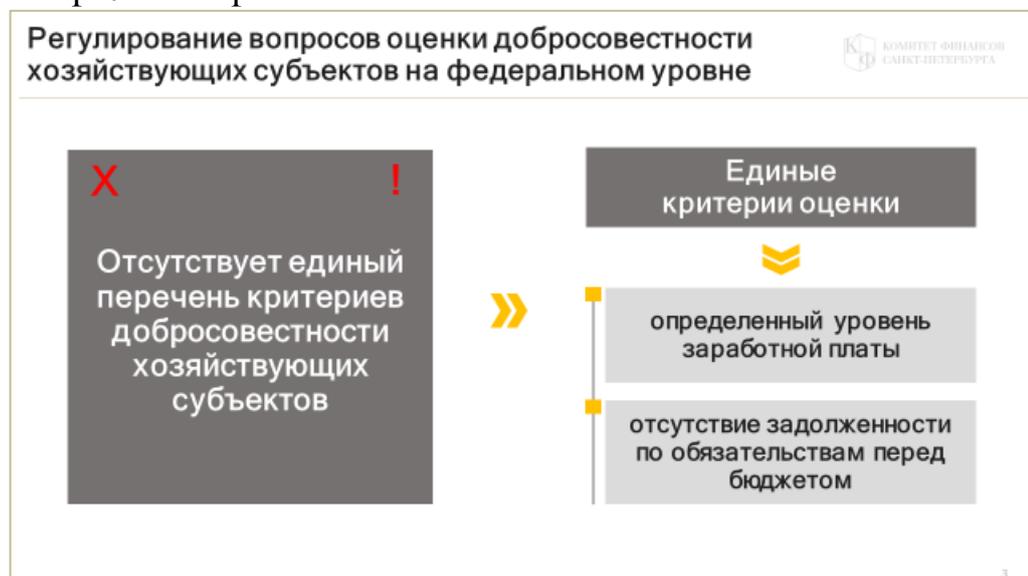


К примеру:

- законодательством в сфере госзакупок для участников установлено несколько условий, которые можно отнести к признакам добросовестности. В их числе отсутствие недоимки по налогам и задолженности по иным обязательным платежам в бюджеты, административного приостановления деятельности, дисквалификации руководителей, статуса иностранного агента.

- антимонопольное законодательство позволяет отказать арендатору в заключении договора на новый срок только в случае, если задолженность по арендной плате превышает размер платежа за один период. Наличие задолженности по прочим обязательствам данным законом не рассматривается в качестве причины для отказа.

- налоговое законодательство предусматривает освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг общепита при обеспечении уровня заработной платы в организации не ниже средней зарплаты в регионе.



Учитывая представленные примеры, представляется, что единичными критериями для оценки добросовестности в разных сферах предпринимательства должны стать определенный уровень зарплаты и отсутствие задолженности перед бюджетом.

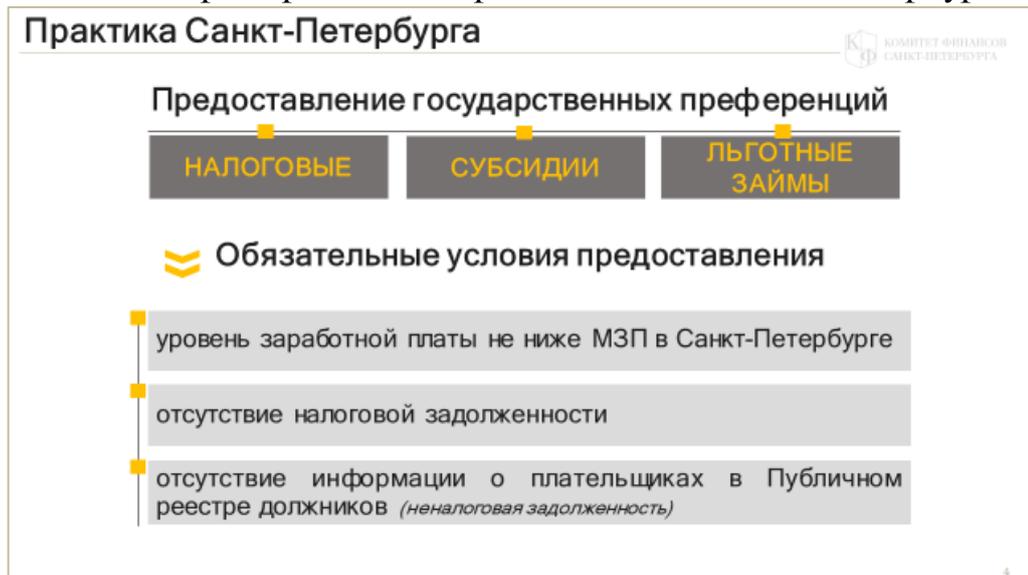
Соблюдение требований по этим двум критериям должно быть установлено во всех законодательных актах, регулирующих вопросы предоставления государственных преференций.

Аналогичные законодательные требования должны быть и в сфере госзакупок. Это позволит создать равные конкурентные условия, так как у недобросовестных участников закупок, как правило, самые низкие ценовые предложения, что наносит ущерб бюджету в виде недополученных налоговых доходов и создает неконкурентные условия для добросовестных налогоплательщиков.

Системный подход в федеральном законодательстве крайне важен.

Сейчас регионы стараются самостоятельно регулировать ограничение доступа недобросовестных хозяйствующих субъектов к преференциям и к финансированию из бюджета.

В качестве примера можно привести опыт Санкт-Петербурга.

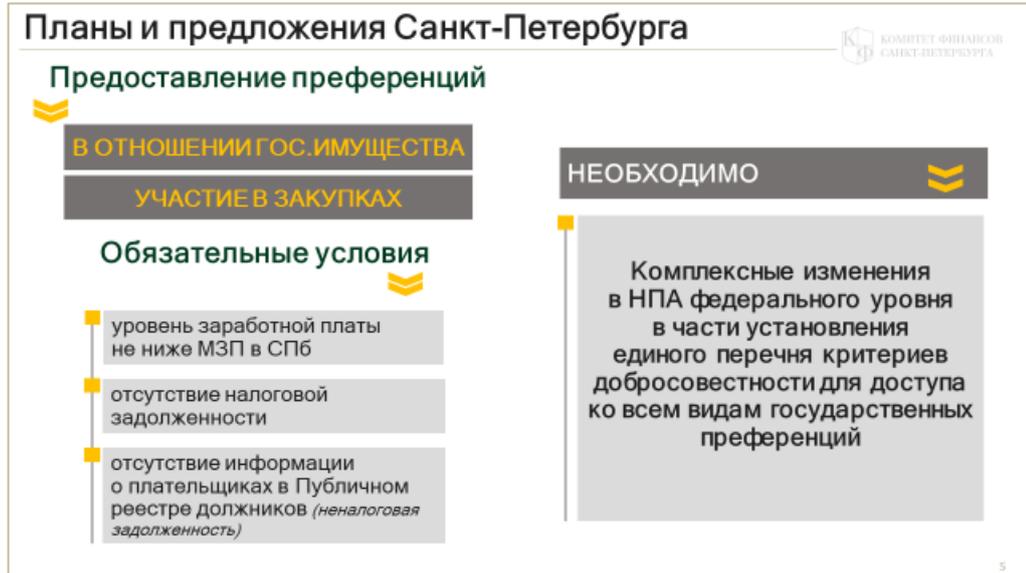


Условия по отсутствию задолженности по налоговым и неналоговым обязательствам перед бюджетом, а также уровню зарплаты, кратному МРОТ, в Санкт-Петербурге установлены для получения доступа к **налоговым преференциям, субсидиям** из бюджета и к **льготному кредитованию**.

С 2021 года в Санкт-Петербурге ведется Публичный реестр должников.

Данные о неналоговой задолженности, которые в нем содержатся, используются налоговыми органами при проверке обоснованности применения налоговых льгот.

По информации УФНС России по Санкт-Петербургу, за 2022-2023 годы 79 налогоплательщикам было отказано в предоставлении налоговых льгот на общую сумму более 1 млрд руб. до момента погашения задолженности.



Следующий логичный шаг – это ввести аналогичные условия при предоставлении **имущественных преференций**, а также при **доступе к участию в госзакупках**.

Но это сделать на региональном уровне невозможно до момента изменения федерального законодательства.

Поэтому прошу поддержать позицию Санкт-Петербурга о необходимости комплексных изменений в законодательство федерального уровня в части установления единого перечня критериев добросовестности для доступа ко всем видам государственных преференций и к государственному заказу.

При этом не менее важно, чтобы у регионов были инструменты для получения данных для проверки указанных критериев.

В развитии темы оценки добросовестности следует также остановиться на таком важном моменте, как выявление факта наличия у хозяйствующего субъекта случаев нелегальной занятости.

В регионах с недавних пор заработали межведомственные комиссии по противодействию нелегальной занятости (далее – МВК).

В Санкт-Петербурге такая комиссия функционирует с октября прошлого года.

Основополагающим в этой работе является выбор объектов контроля (*субъектов предпринимательства*), от которого в дальнейшем зависит как эффективность всех проверочных мероприятий, так и их результаты.

**Межведомственная комиссия по противодействию нелегальной занятости в Санкт-Петербурге**

КОМИТЕТ ФИНАНСОВ САНКТ-ПЕТЕРБУРГА

**Признаки теневой занятости**

- > 10% сотрудников получают зарплату на уровне ниже МРОТ
- активно используют самозанятых в своей экономической деятельности

**По данным ФНС**

> 2 тыс. организаций в СПб с признаками теневой занятости

**Х не учитываются!**  
факты неполной занятости

5

Сейчас в выборку данных по организациям с признаками теневой занятости, а это более 2 тысяч организаций в Санкт-Петербурге, попадают в том числе банки и крупные компании, которым проблема теневой занятости, не свойственна. Это объясняется тем, что налоговая отчетность – источник данных для отбора таких субъектов предпринимательства – **не учитывает факты неполной занятости.**

При этом отбор работодателей для заслушивания на МВК формируется только по двум критериям:

- более 10% сотрудников получают заработную плату на уровне ниже МРОТ;

- активно используют самозанятых в своей экономической деятельности (организация взаимодействует свыше 3 месяцев более чем с 10 самозанятыми).

В то же время Роструд (*Федеральная служба по труду и занятости*) рекомендует проводить анализ по 11 показателям.

**Признаки теневой занятости**

КОМИТЕТ ФИНАНСОВ САНКТ-ПЕТЕРБУРГА

**Перечень рекомендованных признаков согласно п.8 письма Роструда от 17.01.2022 № 46-ПР**

- 1 → несоответствие заявленной в ФНС численности работников объему услуг / наличию онлайн-касс
- 2 → несовпадение информации ЦЗН и ПФР о трудовой деятельности гражданина
- 3 → оказание услуг гражданином, не имеющим соответствующего статуса
- 4 → массовые обращения за социальными пособиями работников одной организации с низким доходом
- 5 → незаключение трудовых договоров / заключение на неполный день при установлении факта полной занятости
- 6 → наличие объемов работ, не соответствующих заявленной численности ЛПХ
- 7 → заявляемые вакансии ниже минимальной заработной платы
- 8 → уплачиваются страховые взносы с заработной платы ниже МРОТ, установленного в субъекте РФ
- 9 → произошло значительное снижение среднесписочной численности работников по сравнению с предыдущим годом с учетом ФХД и экономической ситуации у работодателя
- 10 → несоответствие количества ТС, используемых для перевозки пассажиров грузов, и численности работников согласно представленным сведениям о доходах ФЛ по форме 2-НДФЛ и/или расчетам сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ
- 11 → имеются заказы или подрядные работы, оформленные на самозанятых граждан или ИП, которые ранее были работниками данного работодателя

6

Безусловно, собрав данные по всем этим показателям, мы получили бы более точный портрет работодателя. Но как раз проблемный вопрос – это наличие источников данных и их актуальность. Субъекты Российской Федерации могут самостоятельно получить информацию только по 5 из 11 показателей.

**Предложения Санкт-Петербурга**

КАМИТЕТ ФИНАНСОВ  
САНКТ-ПЕТЕРБУРГА

**ЦЕЛЕСООБРАЗНО**

- Форму отчетности для страхователей «Расчет по страховым взносам» дополнить сведениями о неполной занятости
- Предоставлять в МВК субъектов РФ расширенную информацию о работодателях в соответствии с рекомендациями Минтруда РФ
- Предоставлять дополнительные сведения по компаниям, в которых выплачивается низкая зарплата:
  - о за несколько временных периодов;
  - о данные о доле фонда заработной платы в себестоимости в сравнении со средним значением по отрасли
- Допускать проведение внеплановых контрольно-надзорных мероприятий на основании обращений МВК субъектов РФ

7

Для более эффективной работы МВК предлагаем реализовать следующие меры.

1. Минфину России совместно с Федеральной налоговой службой доработать форму отчетности для страхователей («Расчет по страховым взносам»), внося в нее показатель о неполной занятости, обязательный для заполнения.

2. Направлять в МВК выборки данных не за отдельный период (квартал), а за ряд периодов, чтобы анализировать ситуацию в динамике.

3. Также считаем необходимым дополнить сведения, представляемые налоговыми органами по компаниям, в которых выплачивается низкая зарплата, показателем «Доля фонда заработной платы в себестоимости» (в сравнении со средним значением по отрасли, в которой ведется деятельность данной компанией).

4. Обеспечить направление в МВК сведений по показателям, рекомендованным Рострудом. В случае, если это закрытая информация – предоставлять ее в формате «да/нет» или ином подобном.

По нашему мнению, эти меры позволят значительно повысить точность выявления недобросовестных работодателей.

Но для максимальной эффективности работы комиссий требуется, чтобы федеральное законодательство допускало возможность проведения мероприятий внепланового государственного контроля по запросам МВК.

При этом – для правомерного использования данного механизма – должен быть установлен перечень оснований для таких запросов.

Значительный эффект в работе с теневой занятостью будет получен после принятия на федеральном уровне закона о платформенной занятости. Работа над соответствующим законопроектом ведется профильными министерствами уже несколько лет.

Регионы заинтересованы в скорейшем решении этого вопроса, так как ожидается положительный эффект для региональных бюджетов как по доходам, так и по расходам (НДФЛ и расходы на оплату страховых взносов за неработающих граждан).

## **ИНФОРМАЦИЯ ПРЕДСТАВИТЕЛЕЙ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОГО, НАУЧНОГО И ЭКСПЕРТНОГО СООБЩЕСТВА**

### **«Признаки искусственного дробления бизнеса в контексте уточнения критериев добросовестности налогоплательщика»**

*Пинская Миляуша Рашитовна,  
руководитель Центра налоговой политики  
НИФИ Минфина России*

Разделение бизнеса само по себе признается оптимизацией предпринимательской деятельности, а вывод о дроблении может быть сделан при наличии доказательств получения необоснованной налоговой выгоды<sup>2</sup>.

При этом налоговое законодательство рассматривает как дробление получение необоснованной налоговой выгоды с применением специальных налоговых режимов (статья 6 Федерального закона от 12 июля 2024 года № 176-ФЗ)<sup>3</sup>. Остальные действия налогоплательщиков в целях получения налоговых выгод, не связанные с переходом на специальные налоговые режимы, в периметр функционального анализа налоговых органов для доказательства факта дробления не попадают. Например, дроблением не считается разделение бизнеса между организацией на общей системе налогообложения и индивидуальным предпринимателем на общей системе налогообложения для применения ставки НДС ниже ставки налога на прибыль организаций.

В судебной практике выделяют следующие признаки получения необоснованной налоговой выгоды с применением специальных налоговых режимов, которые можно квалифицировать как искусственное дробление.

1. Уменьшение размера налоговых обязательств искусственным путем<sup>4</sup>:

---

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 15 февраля 2019 года № 03-02-07/1/9647.

<sup>3</sup> Федеральный закон от 12 июля 2024 года № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2025) (ред. от 12.12.2024).

<sup>4</sup> Определение Верховного Суда Российской Федерации от 24 октября 2017 года № 308-КГ17-15031; Письмо ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 3 февраля 2023 года № Ф09-9857/22 по делу № А76-45551/2021; Обзор, утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13 декабря 2023 года.

а) один налогоплательщик, применяющий общую систему налогообложения, фактически осуществляет также деятельность в рамках одного или нескольких специальных налоговых режимов. В результате деятельность группы масштабируется, а размер налоговых обязательств не увеличивается,

б) создание новых участников предшествует расширению деятельности,

в) показатели деятельности участников группы близки к пороговым для применения специальных налоговых режимов.

2. Наличие взаимозависимости участников бизнес-структуры, взаимное осуществление расходов, единый центр управления и единый выгодоприобретатель или выгодоприобретатели<sup>5</sup>.

3. Осуществление видов деятельности, являющихся частью одного технологического или производственного процесса, или идентичных или схожих видов деятельности<sup>6</sup>.

4. Наличие общего офиса, складов, сайта, контактов, подрядчиков, банков, контрольно-кассовой техники; формальное распределение общего персонала; отсутствие у участников собственного имущества, оборотных средств, кадрового состава<sup>7</sup>.

5. Наличие общих контрагентов у всех участников бизнес-структуры, или контрагенты распределены исходя из применяемых участниками налоговых режимов, или единственным контрагентом одного участника выступает другой участник<sup>8</sup>.

Таким образом, критериями недобросовестности налогоплательщика являются: уменьшение размера налоговых обязательств искусственным путем, наличие взаимозависимости участников бизнес-структуры, осуществление видов деятельности, являющихся частью одного технологического или производственного процесса, или идентичных или схожих видов деятельности, наличие общих активов и контрагентов.

---

<sup>5</sup> Письмо ФНС России от 11 августа 2017 года № СА-4-7/15895@; Обзор, утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 4 июля 2018 года; Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 января 2022 года по делу № А70-89012021; Обзор, утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13 декабря 2023 года.

<sup>6</sup> Письмо ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17 декабря 2021 года № Ф06-11663/2021 по делу № А72-16325/2020; Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15 августа 2022 года № Ф02-3699/2022 по делу № А33-32879/2017.

<sup>7</sup> Письмо ФНС России от 11 августа 2017 года № СА-4-7/15895@), Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19 июля 2023 года № Ф09-4380/23 по делу № А60-55680/2022; Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 28 июля 2023 года № Ф03-8912023 по делу № А80-3622021.

<sup>8</sup> Письмо ФНС России от 11 августа 2017 года № СА-4-7/15895@), Арбитражного суда Северо-Западного округа от 6 октября 2022 года по делу № А52-5932/2021, Арбитражного суда Дальневосточного округа от 12 октября 2022 года по делу № А04-8498/2021, Постановление АС Западно-Сибирского округа от 21 октября 2022 года по делу №А46-213/2021.

Безусловно, наличие одного или нескольких перечисленных выше признаков не свидетельствует об искусственном дроблении. Однако о недобросовестном поведении налогоплательщика можно судить по таким критериям, как: отсутствие деловой цели; несамостоятельность участников; применение специальных налоговых режимов участниками бизнес-структуры (сочетание общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов).

**«Оценка добросовестности налогоплательщика  
в контексте изменений налогового законодательства»**

*Казачкова Земфира Мухарбиевна,  
Заведующая кафедрой административного,  
финансового и информационного права  
Всероссийского государственного университета  
юстиции (РПА Минюста России)*

Учитывая множество уровней налогообложения и режимов, установленных в налоговом законодательстве, можно с уверенностью предположить особую подвижность налогового законодательства при приоритете устойчивого развития налоговой системы. Некоторые из этих изменений могут быть незначительными (изменение ставки или добавление налогового вычета), в то время как другие могут включать в себя крупные существенные изменения (изменение налога на доходы физических лиц, введение НДС для субъектов, использующих режим упрощенной системы налогообложения, новации налогообложения платформенной экономики или онлайн-транзакций).

Нынешний год в этом контексте особенный. Ведь одновременно меняются некоторые налоговые правила, как для физических лиц, так и для организаций, которые ранее отличались особой устойчивостью. Существенные изменения в плане усиления прогрессии шкалы налогообложения доходов физических лиц. Впервые вводится НДС для субъектов упрощенной системы налогообложения, Соответственно, у налогоплательщиков на УСН появится обязанность выставлять счета-фактуры, вести книгу продаж, книгу покупок и подавать декларации по НДС, разбираться в особенностях применения дифференцированных ставок. Расширяется спектр объектов имущественного налогообложения.

Эти изменения объективны. Рост доходов, особенно некоторой части населения, совершенствование технологических основ налогового администрирования, завершение реформы имущественного налогообложения, усиление взаимодействия налоговых органов с Росреестром, правоохранительными органами - залог успешности нынешнего этапа реализации новелл налогового законодательства.

Вместе с тем, любое предложение об изменении налоговых правил актуализирует вопрос о том, как примирить предлагаемые изменения налогового законодательства с уже существующими правилами поведения налогоплательщика. Ведь есть уже выработанный алгоритм поведения налогоплательщика, стандарт правомерного поведения?

Один из трудных вопросов – это вопрос о синхронизации усилий государства и налогоплательщиков по достижению целей изменений налогового законодательства в парадигме добросовестности налогоплательщика.

В заглавие выступления выведено понятие добросовестности налогоплательщика. Кратко поясним сущность, содержание концепции добросовестности налогоплательщика, а также эволюцию доктрины добросовестности, покажем варианты укрепления данной концепции в изменившихся условиях.

### ***Краткий исторический экскурс.***

Концепция добросовестности налогоплательщика широко известна в доктрине налогового права, однако до сих пор вызывает исследовательский интерес.

Во-первых, добросовестность, как известно, одна из самых применяемых в частном и публичном праве морально-этических конструкций, носящих оценочный характер. Отметим, что оценочными являются понятия с открытой структурой, предполагающие их конкретизацию участниками налоговых отношений.

В налоговом законодательстве используется не менее 100 оценочных понятий и наблюдается тенденция устойчивого роста их количества<sup>9</sup>.

Краткий обзор подходов к пониманию категории добросовестность в налоговом праве демонстрирует ряд интересных институциональных закономерностей.

Во-первых, исторически понятие добросовестности можно проследить, начиная с римского права, где оно в первую очередь использовалось для обеспечения лояльности и доверия в договорных соглашениях. Со временем эта концепция развивалась и была закреплена в различных правовых системах по всему миру, включая традиции гражданского права многих европейских стран. Добросовестность стала не просто моральным обязательством, но и юридическим стандартом, который регулирует поведение сторон, участвующих в сделках. Добросовестность лежит в основе различных аспектов договорного права, включая переговоры, исполнение и обеспечение соблюдения соглашений. Принцип добросовестности обязывает стороны уважать права друг друга, действовать прозрачно и избегать обманных практик. Эта правовая доктрина направлена на содействие справедливости и равноправию в гражданских сделках, создавая баланс между интересами участвующих сторон. Примечательной чертой добросовестности в гражданском праве является ее включение в известные кодексы, такие как Гражданский кодекс Франции (Кодекс Наполеона), Гражданское уложение Германии,

---

<sup>9</sup> Демин А.В. Д 30 Принцип определенности налогообложения: Монография. М. Статут. 2015. С. 185.

где добросовестность сформулирована как основополагающая норма поведения.

В дальнейшем концепция добросовестности перешагнула за границы частного права. В зарубежных юрисдикциях процесс имплементации принципа добросовестности в налоговое право происходил, главным образом, через формирование и распространение судебных доктрин, направленных против злоупотребления правом: доктрины «существо над формой», «деловой цели», «прокалывания корпоративной вуали»

В российском налоговом праве дихотомия добросовестность-недобросовестность налогоплательщика раскрывалась путем включения в теорию и в позитивное право судебных доктрин против уклонения от налогообложения, применяемым в западных странах<sup>10</sup>. Так, одной из таких универсальных, уже кодифицированных в США доктрин является доктрина экономической сущности сделки, доктрина приоритета существа сделки над ее формой.

Доктрина экономической сущности уже давно является частью налогового права. Хотя она была кодифицирована в Налоговом кодексе США только в 2010 году, эта доктрина использовалась Налоговой службой США и судами в течение многих лет для игнорирования не отвечающих этому правилу транзакций. Эта судебная доктрина общего права запрещает налоговые льготы для транзакции, если указанная транзакция не имеет ни экономической сущности, ни деловых целей. По сути, эта доктрина гласит, что для того, чтобы транзакция была признана действительной, она должна иметь экономическую цель, отличную от снижения налоговой ответственности, и она также должна иметь эффект, отличный от ее налогового эффекта. Доктрина экономической сущности существует для того, чтобы определить, являются ли тактики, используемые для снижения налоговых обязательств, злоупотреблениями или нет. Согласно этой доктрине, для того, чтобы транзакция была принята, экономическое положение налогоплательщика должно быть существенно затронуто этой транзакцией, помимо оптимизации налоговых последствий. У лица должна быть существенная причина для совершения транзакции, помимо оптимальных налоговых последствий. По этим причинам многие считают доктрину экономической сущности спорной и вызывающей разногласия, даже если ее цель благая.

Вторая линия развития доктрины добросовестности связана с постепенным переходом к концепции злоупотребления правом со всеми связанными с этим последствиями.

---

<sup>10</sup> Ардашев В.Л. Судебные доктрины как метод борьбы с недобросовестными налогоплательщиками // [www.ardashev.ru/publications/articles/4print/page0054.htm](http://www.ardashev.ru/publications/articles/4print/page0054.htm); Петрова Г.В. Общая теория налогового права. - М.: ФБК-Пресс, 2004. С. 208; Савсерис С.В. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина против уклонения от налогообложения // *Налоговед.* - 2005. - № 9.

Многие исследователи ранее справедливо обращали внимание, что искать понятие «добросовестность» в его российском понимании в законодательстве других стран бессмысленно, но концепция злоупотребления правом и негативные последствия такого злоупотребления встречаются практически везде<sup>11</sup>.

Кратко проследим этапы этой эволюции.

Еще до введения в НК РФ знаковой статьи 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» исследователи отмечали, что концепция «добросовестности — недобросовестности» выполняет функции отсутствующей в российском праве нормы. В литературе приводились ссылки не только на американский, но и на немецкий опыт: в немецком праве около ста лет действует норма-принцип, устанавливающая пределы налоговой оптимизации<sup>12</sup>.

Решающую роль в укреплении нормативного значения добросовестности в российском налоговом праве сыграло Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года № 24-П<sup>13</sup>.

Как известно, Конституционный Суд Российской Федерации, подтвердив презумпцию добросовестности налогоплательщика, вместе с тем, не определил четкие критерии недобросовестности. Однако в дальнейшем Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно возвращался к этому вопросу.

Так, в Постановлении от 28 октября 1999 года № 14-П<sup>14</sup> Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что права добросовестного налогоплательщика обеспечиваются гарантиями судебной защиты (статьи 35 и 46 Конституции Российской Федерации). Для полного обеспечения судебной защиты суды должны не ограничиваться установлением формальных условий применения нормы, а исследовать фактические обстоятельства дела по существу. Отмеченный Судом акцент объяснял сложность формального перечисления всех возможных критериев недобросовестности.

---

<sup>11</sup> См.: Круглый стол с участием иностранных гостей в сборнике: Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004г.: по материалам 2-й Междунар. науч.-практ. конф. 15-16 апреля 2005г., Москва / Сост. В.М. Зарипов; под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 258-259.

<sup>12</sup> Лесова А.М., Безбородов Н.Ю. Злоупотребление правом в налоговой сфере: опыт Германии // Налоговед. - 2006. - № 7.

<sup>13</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"

<sup>14</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 28 октября 1999г. № 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 2 ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «Энергомашбанк» // ВКС РФ. 1999. № 6.

Поворотным моментом явилось Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»<sup>15</sup>.

В этом важном документе ВАС РФ предпринял попытку оценить обстоятельства, порождающие сомнения в добросовестности налогоплательщика, а также назвал обстоятельства, на которые судам необходимо обращать особое внимание при квалификации тех или иных действий налогоплательщиков. Данное постановление ввело в юридическую грамматику налогового права понятие «добросовестный налогоплательщик»<sup>16</sup>.

В дальнейшем под понятием «недобросовестность» по существу стала пониматься правовая конструкция в духе концепции «злоупотребление правом».

Проблема «добросовестности налогоплательщика» рассматривалась в контексте определения критериев добросовестности в спорах об отдельных налогах, но чаще всего, в отношении возмещения НДС<sup>17</sup>.

Разумеется, законодательством не предусмотрены санкции за сам факт недобросовестности, выявленный и доказанный налоговым органом, поскольку основанием привлечения к налоговой ответственности всегда служит невыполнение налоговых обязанностей, предусмотренных статьями 23 и 24 НК РФ.

Именно этот вектор развивался в дальнейшем в позитивном праве и в правоприменительной практике. Кульминацией этого процесса стало введение статьи 54.1 НК РФ.

На наш взгляд, эффективность этих усилий существенно усилилась в связи с рядом крупных юридических и технологических мероприятий в сфере налогового администрирования.

В технологической сфере эффективность налогового администрирования связана с цифровой трансформацией налогового контроля и налогового мониторинга, с использованием возможностей цифровых сервисов ФНС России, онлайн касс, маркировки, множества реестров, позволяющих регулировать налоговую систему в режиме управления Big Data.

---

<sup>15</sup> См.: Приложение к газете «Учет. Налоги. Право» - «Официальные документы». 2006. № 40.

<sup>16</sup> СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211; ВКС РФ. 1999. № 1.

<sup>17</sup> См.: Гаджиев Г.А. От правоприменения до злоупотребления // ЭЖ-Юрист. - 2004. - № 42; Горевой Д. Споры о возмещении НДС: практика рассмотрения и критерии добросовестности налогоплательщика // Налоговые споры: теория и практика. - 2006. - № 9; Давыдова Е. Вычеты по НДС под прицелом 324-О // Расчет. - 2005. - № 1; Зарипов В.М. Конституция или НДС? // ЭЖ-Юрист. - 2004. - № 31; Лупарев Е.Б. Критерии добросовестности налогоплательщика в спорах о возмещении НДС // Налоговые споры: теория и практика. - 2006. - № 2; Пепеляев С.Г. Презумпция невиновности налогоплательщика // Главбух. - 1999. - № 9; Федоров Д.В. О праве на налоговый вычет по НДС // Налоговые споры: теория и практика. - 2005. - № 4.

В правовой сфере эффективность налогового администрирования продиктована последовательностью проводимых мероприятий, эффективностью разъяснительной работы (письма Минфина России, письма ФНС России). Это было и в связи с переходом на кадастровую оценку имущества при реформировании имущественного налогообложения. Эта тенденция отчетливо проявляется и в связи с изменениями налогового законодательства в настоящее время.

Что касается нынешнего этапа реализации новелл налогового законодательства, наиболее острые проблемы связаны с адаптацией специальных налоговых режимов к новым требованиям. Нынешний год станет показательным в связи с разворотом малого бизнеса к новым условиям, модернизацией упрощенного режима налогообложения.

Должен сработать внутренний риск-ориентированный налоговый контроль, интуиция внутрифирменного менеджмента, подкрепленная системным финансовым анализом для противодействия нежелательным последствиям.

Повышенные налоговые требования должны стать предметом ежедневного анализа для генеральных директоров компаний, юридических служб, бухгалтеров, аудиторов и налоговых консультантов. Только добросовестная совместная работа налогоплательщиков и налоговых органов является залогом полноценной реализации системы новелл налогового права.

В целях содействия добровольному соблюдению налоговых обязательств, а также обязанностей налогового контроля ФНС России, юридические компании, ТПП России, Московская ТПП развернули широкую информационную кампанию и помощи налогоплательщикам, в том числе через Интернет.

Проводятся кампании по повышению осведомленности о борьбе с налоговым мошенничеством, о способах выбора приемлемого режима налогообложения, перехода на новые налоговые правила, особенно для субъектов УСН, возможностей использования инструмента налоговой амнистии для безопасного вхождения в режим УСН по новым правилам.

В этой связи одним из ключевых вопросов является формирование стандарта добросовестности в отношении подходов к дроблению бизнеса. Уже в 2018 году было зафиксировано, что за период 2014-2018 было рассмотрено более 400 дел по дроблению бизнеса, показаны риски данной схемы как для налогоплательщиков<sup>18</sup>. То есть «школа жизни» налогоплательщика без дробления, без рисков – это более чем десятилетний, уже накопленный опыт.

---

<sup>18</sup> Письмо № СА-4-7/15895 от 11.08.2017; Обзор налоговых схем-2018: ошибки, которые приводят к вниманию налоговой инспекции. // <https://www.klerk.ru/buh/articles/474227/>

Верховный суд Российской Федерации счел, что суммы налогов, уплаченные участниками группы с дохода от искусственно разделенной деятельности, учитываются при определении размера налоговой обязанности по ОСНО налогоплательщика – организатора группы.<sup>19</sup>

При подготовке юристов в вузах также учитываются все эти и многие другие нюансы, обращается внимание на организационно-правовые и институциональные формы взаимодействия всех заинтересованных сторон в новых условиях.

Что же касается установления прогрессивной шкалы НДФЛ, ее дифференциации на 5 ступеней, мировая практика не знает случаев разорения богатого класса ввиду повышения налоговых ставок. Поэтому математические методы, теория игр должны быть применены к оценке реальных возможностей среднего класса, российского бизнеса для последовательного выстраивания надлежащей социальной структуры российского общества.

Полагаем, что общий положительный результат изменений налогового законодательства может быть достигнут при разумном взаимодействии всех заинтересованных сторон.

---

<sup>19</sup> <https://www.advgazeta.ru/novosti/vs-poyasnil-poryadok-opredeleniya-nalogovykh-obyazatelstv-uchastnikov-skhemy-drobleniya-biznesa/>

**«Вопросы отнесения налогоплательщиков к категории добросовестных (уточнение критериев добросовестности), разграничения механизма налоговой оптимизации и способов получения необоснованной налоговой выгоды (в том числе путем использования схем дробления бизнеса), ответственности налогоплательщиков за действия контрагентов (с учетом объективной возможности проверки как фактических, так и потенциальных контрагентов)»**

*Антропцева Ирина Олеговна,  
Доцент Высшей школы правоведения  
Института государственной службы  
и управления РАНХиГС*

Налоговый орган в Приказе № ММ-3-06/333@ определяет критерии отнесения налогоплательщика к добросовестному и рекомендует налогоплательщикам оценивать себя самостоятельно, предлагая перечень критериев, которыми пользуются налоговые органы в процессе отбора кандидатов для проведения выездных налоговых проверок. К основным можно отнести:

- заявление в декларации значительных сумм вычетов по налогу на добавленную стоимость (Федеральная налоговая служба ежеквартально публикует безопасную долю вычета для каждого федерального региона);

- отражение в финансовой отчетности, включая подлежащей сдаче в налоговые органы, убытков в течение нескольких налоговых периодов (на практике убыток за любой отчетный период налоговый орган просит обосновать, включая периоды для расчета авансовых платежей по налогу на прибыль);

- оценка налоговой нагрузки налогоплательщика по аналогичному виду экономической деятельности в регионе и сравнение с сопоставимыми результатами таких хозяйствующих субъектов;

- оценка уровня среднемесячной заработной платы не должна быть ниже среднего уровня заработной платы по аналогичному виду экономической деятельности в субъекте;

- достижение пограничных значений, позволяющих применять специальные налоговые режимы;

- выстраивание договорных отношений без наличия деловой цели (взаимоотношения со спорными контрагентами);

- неоднократное изменение юридического адреса налогоплательщика.

Таким образом, определение добросовестности налогоплательщика налоговой службой в первую очередь связывается непосредственно с надлежащим исполнением обязанности по уплате налогов и сборов.

Федеральной налоговой службой в связи со вступлением в силу статьи 54.1 НК РФ письмом от 31 октября 2017 года № ЕД-2-9/22123@ были даны рекомендации по ее применению при проведении налогового контроля, основанные на признании правомерного поведения лица в соответствии с нормами права (презумпция добросовестности).

Значимым является факт неприменения со стороны налоговых органов положений Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», при камеральных и выездных налоговых проверках.

В Письме Федеральной налоговой службы от 19 января 2018 года № ЕД-4-2/889 «Об оценке добросовестности налогоплательщика при проведении налоговых проверок» данная позиция повторяется.

В действующей редакции Приказа № ММ-3-06/333@ от 30 мая 2007 года позиция налогового органа сохраняется и указания на статью 54.1 НК РФ нет.

Таким образом, в настоящее время ни судебная практика, ни нормы законодательства о налогах и сборах, ни разъяснения налоговых органов не дают четкого понимания понятия «добросовестный налогоплательщик», что создает условия правовой неопределенности для налогоплательщика.

Показательным являются выводы, сделанные в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 14 мая 2020 года № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017, что нельзя оценивать решение субъекта хозяйственной деятельности по вступлению в те или иные деловые отношения, заключение сделок как неэффективность и нерациональность в поведении, то есть оценка судами и налоговыми органами поведения налогоплательщика должна соответствовать признакам разумности.

Изложенный выше правовая позиция встречается и в пункте 35 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2020), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25 ноября 2020 года<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2020)» (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25 ноября 2020 года)// Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации, 2020, №10.

Со вступлением в силу статьи 54.1 НК РФ, начиная с 2018 года судебная практика стала изменяться.

Появились акты, отрицающие сохранение правовых позиций Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53, так как, по их мнению, статья 54.1 НК РФ содержит новые законодательные подходы и не является кодификацией Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации №53.

При вынесении таких решений судами не учтено, что с учетом положений части 1 статьи 3 Федерального конституционного закона «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации»<sup>21</sup> и статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации»<sup>22</sup> постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» сохраняют свою силу до принятия соответствующих решений Пленумом Верховного Суда Российской Федерации.

Текущая судебная практика высшей судебной инстанции ссылается и на вышеуказанные правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, и на Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53, тем самым подтверждая его сохранение при принятии решений судами.

На Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 как на действующий акт ссылается Федеральная налоговая служба в Письме от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». В пункте 1 данного письма указано, что положения статьи 54.1 НК РФ направлены на противодействие налоговым злоупотреблениям и получению необоснованной налоговой выгоды за счет причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате неуплаты сумм обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было. Таким образом, современный подход Федеральной налоговой службы в толковании статьи 54.1 НК РФ учитывает правовые позиции Постановления № 53

---

<sup>21</sup> Федеральный конституционный закон от 4 июня 2014 года № 8-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации»// «Российская газета», 06.06.2014. №127.

<sup>22</sup> Федеральный конституционный закон от 5 февраля 2014 года № 3-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации» (ред. от 14.07.2022) //Режим доступа <http://www.pravo.gov.ru/>, дата обращения 25 декабря 2022 года.

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации и Конституционного Суда Российской Федерации. Постановление № 53 с учетом всех изложенных в нем конструкций следует считать сохранившим свою силу и обязательным к применению.

В пункте 1 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23 июня 2015 года № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» содержится разъяснение, вполне применимое и в налоговых спорах: «оценивая действия сторон как добросовестные или недобросовестные, следует исходить из поведения, ожидаемого от любого участника гражданского оборота, учитывающего права и законные интересы другой стороны, содействующего ей, в том числе в получении необходимой информации».

Судебные органы высшей инстанции под «добросовестным налогоплательщиком» подразумевают рационального налогоплательщика, действующего в соответствии с ожиданиями иных субъектов налогового права. В пункте 6 статьи 3 НК РФ установлено, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоговые платежи, когда и в каком порядке он должен платить. Поэтому если конкретное лицо не будет соответствовать модели рационального налогоплательщика и осознанно начинает действовать с целью минимизации уплачиваемых им налогов, то данное лицо потенциально может быть признано недобросовестным.

Однозначным является то, что суды, рассматривая налоговые споры, должны исходить из принципа добросовестности налогоплательщика, подразумевающего оправданность действий налогоплательщика по получению налоговой выгоды.

Закрепление на законодательном уровне понятия «добросовестность налогоплательщика» и его принципы, вопрос о презумпции добросовестности налогоплательщика приобретет конкретный и легитимный смысл в судебной практике в спорах по налогообложению. Сформированная судебная практика позволяет сделать вывод о том, что определение соблюдения принципа добросовестности налогоплательщика непосредственно связано с доказанностью со стороны налоговых органов принципа недобросовестности налогоплательщика, то есть по сути определения несоответствия налогоплательщика следующим критериям:

- реальность хозяйственных операций,
- наличие деловой цели при совершении сделки,
- экономического эффекта,

- применение должной осмотрительности,
- обоснованного применения налоговой реконструкции.

На основе анализа судебной практики предлагается внести изменения в НК РФ и установить, что налогоплательщик признается добросовестным, если обратное не доказано в рамках налоговых проверок, в соответствии с критериями недобросовестности, предусмотренными НК РФ.

Анализ положений статьи 54.1 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что законодатель, по сути, поставил равенство между налоговой выгодой и добросовестностью налогоплательщика, прямо не указывая об этом в НК РФ.

Законодателем были внесены изменения в НК РФ в части дополнения его статьей 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», но, к сожалению, в ней не нашли своего отражения положения, касающиеся определения понятия «налоговой выгоды», критериев ее обоснованности, а также не отразились положения, которые содержатся в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 о налоговой выгоде.

В письме Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 года № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>23</sup> однозначно определена позиция налогового органа, что «статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики, и не является кодификацией правил, ранее сформулированных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Кроме того, налоговые органы в письме Федеральной налоговой службы от 10 марта 2021 года № БВ-4-7-3060@<sup>24</sup> указали цель принятия статьи 54.1 НК РФ, как направление на противодействие налоговым злоупотреблениям и получению необоснованной налоговой выгоды за счет причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в

---

<sup>23</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 31 октября 2017 года № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»// Режим доступа <http://www.nalog.gov.ru/> , дата обращений 28 декабря 2022 года.

<sup>24</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»// Режим доступа <http://www.nalog.gov.ru/> , дата обращений 28 декабря 2022 года.

результате неуплаты сумм обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было.

Аналогичная позиция была высказана Конституционным судом Российской Федерации, в частности суд указал, что принятие статьи 54.1 НК РФ «направлены на конкретизацию механизма налогового контроля таким образом, чтобы поддерживался баланс частных и публичных интересов в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы, и указывают на обстоятельства и условия, которые принимаются во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных»<sup>25</sup>.

При этом с точки зрения правоприменительной практики положения статьи 54.1 НК РФ не дали определенности для налогоплательщика.

Концепция налоговой выгоды построена на презумпции добросовестности налогоплательщика. Однако на практике нередко в результате применения налоговыми органами оценочных категорий, в частности, таких, как «экономическая обоснованность», «должная осмотрительность», «злоупотребление правом», даже для налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих свои налоговые обязанности, влекут негативные налоговые последствия.

В связи с изложенным предлагается в НК РФ установить пределы осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком в налоговых правоотношениях посредством закрепления понятия «налоговая выгода» как дохода, полученного налогоплательщиком в связи с правомерным применением налоговых мер стимулирующего характера, направленных на развитие отдельных отраслей народного хозяйства и поддержку хозяйствующих субъектов. Определение указанного термина позволит разграничивать добросовестное поведение налогоплательщика и злоупотребление правом со стороны налогоплательщика.

Кроме того, следует определить условия ограничения налоговым органом налогоплательщика в правах, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в случае неправомерного уменьшения им своих налоговых обязательств посредством отказа в признании неправомерных расходов или применении вычетов исключительно с намерением уменьшить налоговую нагрузку. Налоговая выгода влияет на права налогоплательщиков и на суммы налогов,

---

<sup>25</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 29 сентября 2020 года № 2311-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Саратов-Холод Плюс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 54.1, пунктом 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»// Режим доступа <http://www.pravo.gov.ru/>, дата обращения 25 декабря 2022 года.

подлежащих уплате в бюджет (возмещению из бюджета), поэтому налоговая выгода является институтом обеспечения устойчивости налоговой системы государства и законодательное закрепление ее понятия повысит правовую определенность.

Основные приемы получения необоснованной налоговой выгоды в Российской Федерации по анализу судебной практики и обзорных писем Федеральной налоговой службы, это сознательное уменьшение налогооблагаемой базы, в результате произведения различных действий:

- по налогу на имущество организаций, за счет искажения сведений об объектах налогообложения (примером является не отражение в составе основных средств объектов недвижимости завершеного строительства);

- при расчете косвенного налога в виде акцизов, за счет искажения данных о производимой продукции, исключая характеристики по отнесению к категории подакцизных товаров;

- самые частые споры по вычетам по налогу на добавленную стоимость и принятию расходов на прибыль, за счет искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности (распространенными примерами является отражение в учете фактов, не имевших места в реальности, отражения отдельных показателей операций, ведущих к уменьшению налоговой обязанности, а также занижение показателей операций);

- при применении специальных режимов налогообложения, это искажение параметров осуществляемой деятельности (в частности, занижение показателей потенциально возможного дохода);

- и самый актуальный тренд последнего года, это так называемое дробление бизнес-процессов между взаимозависимыми лицами с целью применения специальных налоговых режимов.

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ в качестве условия получения налоговой выгоды является исполнение обязательства по заявленной сделке лицом, заключившим договор с налогоплательщиком, или лицом, на которое обязанность исполнения обязательства возложена в силу договора или закона.

Налогоплательщики, использующие формальный документооборот с участием компаний, не ведущих реальной экономической деятельности (так называемые «технические» компании, фирмы «однодневки»), при том, что исполнителем по сделке, является иное лицо, рискуют при проверке получить в возможности получения налоговой выгоды. С применением налоговыми органами контрольно-аналитических мероприятий, а так же автоматизации аналитики и сравнения полученных от налогоплательщика данных, выявление использования предпринимателями таких методов минимизации налогообложения

происходит до назначения камеральных или выездных налоговых проверок. Контрольно-аналитические мероприятия происходят в режиме онлайн. Налогоплательщиков приглашают на рабочие встречи, доводят полученную информацию по рискам и предлагают уточнить свои налоговые обязательства.

Исходя из необходимости реализации публичных целей противодействия налоговым злоупотреблениям и поддержания в правоприменительной практике финансовых стимулов правомерного поведения участников экономического оборота в упомянутых в подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ случаях последствия участия налогоплательщика в формальном документообороте однозначно должны определяться с учетом его роли в причинении потерь в бюджет.

Соответственно, расчетный способ определения налоговой обязанности на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ) подлежит применению, если допущенное налогоплательщиком нарушение сводится к документальной неподтвержденности совершенной им хозяйственной операции, нарушению правил налогового учета, либо, если налогоплательщик не участвовал в уклонении от уплаты налогов, но не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента (пункт 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53<sup>26</sup>).

При этом право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь бюджету, раскрывшим в соответствии с требованиями подпункта 6 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 54 НК РФ сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» оборота<sup>27</sup>.

Данные положения по применению налоговыми органами реконструкции касаются так же и вычетов по налогу на добавленную стоимость, что нашло отражение в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

---

<sup>26</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке Арбитражными Судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // «Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации», декабрь, 2006. №12.

<sup>27</sup> «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021)» (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 10 ноября 2021 года)// «Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации», № 1, январь, 2022 (п. 1-55).

от 14 мая 2020 года № 307-ЭС19-27597<sup>28</sup>, от 28 мая 2020 года № 305-ЭС19-16064<sup>29</sup>. Так, по обстоятельствам, подлежащим установлению при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов при отсутствии экономического источника для вычета налога на добавленную стоимость налогоплательщиком-покупателем, также относится реальность приобретения товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для осуществления своей налогооблагаемой деятельности, в совокупности с тем, преследовал ли налогоплательщик цель уклонения от уплаты налогов в результате согласованных с иными лицами действий, знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях.

При оценке обоснованности получения налоговой выгоды при так называемом «дроблении бизнеса», не должен решающим быть довод о взаимозависимости лиц, однозначно должны учитываться все обстоятельства деятельности группы лиц, такие как:

- история создания рассматриваемой группы организаций, наличие экономических целей их учреждения и взаимодействия,
- факты осуществления ими реальной предпринимательской деятельности, установить их показатели в проверяемом периоде,
- установление наличия единого центра принятия управленческих решений внутри группы взаимозависимых лиц, при этом наличие одних и тех же учредителей обществ сам по себе не может рассматриваться как недобросовестное поведение и единый центр управленческих решений,
- наличие общих трудовых и производственных ресурсов в группе, без трудоустройства в компании, где непосредственно выполняются трудовые функции,
- полный анализ гражданско-правовых отношений внутри группы.

Обзор судебной практики по «дроблению бизнеса» подтверждает разнообразие возможных форматов ведения бизнеса и, следовательно, подходов к его оценке. Например, в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 26 января 2022 года № 306-ЭС21-21905<sup>30</sup>, Определении Верховного Суда Российской Федерации от 17 марта 2022 года № 309-ЭС22-1645<sup>31</sup>, Определении Верховного Суда Российской

<sup>28</sup> Определения Верховного Суда Российской Федерации от 14 мая 2020 года № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017// Режим доступа <https://www.vsrfl.ru/lk/practice/cases>, дата обращения 20 декабря 2022 года.

<sup>29</sup> Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28 мая 2020 года № 305-ЭС19-16064 по делу № А40-23565/2018// Режим доступа <https://www.vsrfl.ru/lk/practice/cases>, дата обращения 20 декабря 2022 года.

<sup>30</sup> Определение Верховного Суда Российской Федерации от 26 января 2022 года № 306-ЭС21-21905 по делу № А49-4003/2020//Режим доступа <https://www.vsrfl.ru/lk/practice/cases>, дата обращения 27 декабря 2022 года.

<sup>31</sup> Определение Верховного Суда Российской Федерации от 17 марта 2022 года № 309-ЭС22-1645 по делу № А76-26883/2020//Режим доступа <https://www.vsrfl.ru/lk/practice/cases>, дата обращения 20 декабря 2022 года.

Федерации от 25 февраля 2022 года № 302-ЭС21-29366<sup>32</sup>, Определение Верховного Суда Российской Федерации от 10 января 2022 года № 304-ЭС21-25070<sup>33</sup> и других.

Налоговая экономия может выражаться как в форме горизонтальной структуры (когда создается несколько параллельных товарных потоков), так и в вертикальной форме (реализация ключевой организацией товара через посредников и занижение получаемой выручки).

Вопросы актуальности доказывания получения обоснованной налоговой выгоды в любом виде подтверждаются многообразием судебной практики.

Вместе с тем нарушение налогоплательщиком условий гражданско-правовых договоров с заказчиками не может свидетельствовать о совершении налоговых правонарушений и направленности его действий на получение необоснованной налоговой выгоды и не должно применяться налоговыми органами как факт не проявления должной осмотрительности.

Анализ судебной практики при рассмотрении налоговых споров показывает, что при вынесении решений суды всех инстанций руководствуются одними и теми же решениями судов высшей инстанции, и почти не используют нормы Налогового кодекса Российской Федерации. При этом итоговое решение при равных материалах налоговой проверки и доводов налогового органа может быть как в пользу налогоплательщика, так и в пользу налогового органа, что в свою очередь указывает на наличие пробелов в правоприменительной практике по налоговой выгоде. Исход налогового спора по обоснованию применения налоговой выгоды зависит от того, насколько убедительно будет доказывать налогоплательщик реальность сделки, экономическую обоснованность и отсутствие умысла, при совокупности представленных доказательств обратного налоговым органом. Очевидно, что при отсутствии четко сформулированного принципа добросовестности и его критериев решение вопроса о наличии права на налоговую выгоду отдается на усмотрение суда, что неправомерно расширяет субъективное усмотрение.

Кроме того представляется, что в части должной осмотрительности в выборе контрагента следует внести изменения в НК РФ в части

---

<sup>32</sup> Определение Верховного Суда Российской Федерации от 25 февраля 2022 года № 302-ЭС21-29366 по делу № А10-2563/2020// Режим доступа <https://www.vsr.ru/lk/practice/cases>, дата обращения 27 декабря 2022 года.

<sup>33</sup> Определение Верховного Суда Российской Федерации от 10 января 2022 года № 304-ЭС21-25070 по делу № А67-11532/2018//Режим обращения <https://www.vsr.ru/lk/practice/cases>, дата обращения 27 декабря 2022 года.

закрепления критериев оценки недобросовестности налогоплательщика, таких как:

- реальность хозяйственной операции (совершение фактических действий по исполнению сделки);

- наличие деловой цели при совершении сделки (соответствие уставным целям деятельности либо необходимой для обеспечения функционирования налогоплательщика);

- применение должной осмотрительности (проверка на основе открытых данных федеральной налоговой службы, арбитражных судов, единого федерального реестра юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных лиц).

С целью стимулирования обеспечения добросовестности налогоплательщиков и правомерного поведения разработать и разместить на сайте суда раздел «Самообследование», который применяется при осуществлении государственного контроля и надзора в ряде сфер в соответствии с Федеральным законом от 31 июля 2020 года № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации». В таком случае налогоплательщику будет предоставлен дополнительный инструмент оценки своей деятельности и корректировки правомерного поведения.

**«Еще раз к вопросу о критериях добросовестности  
налогоплательщика (на примере дробления бизнеса)»**

*Пономарева Карина Александровна,  
профессор Высшей школы правоведения  
Института государственной службы  
и управления РАНХиГС, д.ю.н., доцент*

Как известно, понятие добросовестного налогоплательщика было введено в оборот Конституционным Судом Российской Федерации еще в 1998 году<sup>34</sup>. С тех пор категория добросовестности является одной из наиболее обсуждаемых категорий в налоговом праве наряду с концепцией необоснованной налоговой выгоды.

Конституционный Суд Российской Федерации не раз подчеркивал, что в силу принципа правовой определенности налогоплательщики должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, приобретенных прав, прежде всего, в том, что касается размера налоговой обязанности, полноты и правильности ее исполнения. При этом судебная практика исходит из недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля в отношении налогоплательщиков, что по существу означало бы придание дискриминационного характера налоговому администрированию и приводило бы к препятствованию предпринимательской деятельности<sup>35</sup>.

Однако правоприменительная практика не всегда развивается в соответствии с этими постулатами. Мы наблюдаем тенденцию регламентации налоговых отношений не с помощью НК РФ, но посредством актов органов исполнительной власти, в первую очередь писем ФНС России. Стремления государства к укреплению налоговой дисциплины приводят к разным последствиям, одним из которых является обращение налогоплательщиков к схемам, которые переходят грань между налоговой оптимизацией и уклонением от налогообложения. В этой связи нередки случаи, когда без рассмотрения дела судами нескольких инстанций невозможно установить, как отличить

---

<sup>34</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

<sup>35</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 года № 14-П; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 марта 2008 года № 13084/07.

добросовестную (законную) налоговую оптимизацию (например, раздел бизнеса между членами семьи) и недобросовестную (незаконную) оптимизацию.

Ярким примером тому является правоприменительная практика по делам о дроблении бизнеса. В 2024 году в результате принятия Федерального закона от 12 июля 2024 года № 176-ФЗ понятие «дробление бизнеса» получило законодательное закрепление, а до сведения налогоплательщиков были доведены подробные рекомендации ФНС России (письмо от 18 октября 2024 года).

Вместе с тем из указанных рекомендаций налицо тот факт, что подходы к дроблению бизнеса не поменялись. Более того, в письме прямо указано, что признаки дробления бизнеса не являются исчерпывающими, поскольку основания вменения схемы дробления бизнеса устанавливаются применительно к фактическим обстоятельствам деятельности группы формально самостоятельных лиц в каждом конкретном случае. При этом налогоплательщик вправе опровергнуть выводы налогового органа, представив доказательства ведения участниками группы самостоятельной деятельности.

Вопрос обоснованности дробления бизнеса разрешается судами в каждом отдельном случае, причем в похожих ситуациях могут быть вынесены противоположные решения<sup>36</sup>. Зачастую правоприменение связано скорее с проблемами фактических доказательств, нежели с проблемами налогового права как такового.

Полагаем, что необходимо разграничивать дробление бизнеса, представляющее собой добросовестную реализацию права на свободу экономической деятельности, и искусственное (формальное) дробление бизнеса как форму злоупотребления правом. Но каковы критерии этого разграничения? На эти вопросы нет однозначного ответа ни в практике, ни в доктрине.

Следует констатировать, что разграничение вариантов правомерной и неправомерной налоговой оптимизации посредством доказывания обстоятельств необоснованной налоговой выгоды не всегда представляется возможным. Наличие или отсутствие доказательств совершения налогоплательщиком действий, подтверждающих их направленность на избежание уплаты налогов, имеет косвенное отношение к деловой цели: только сам налогоплательщик может знать, имелось ли у него намерение уклониться от уплаты налогов в отсутствие соответствующих оснований.

---

<sup>36</sup> Например, решение Арбитражного суда Омской области по делу № А46-213/2021, постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 25 августа 2021 года № 08АП-2548/2021; постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа № Ф04-6939/2021 от 3 февраля 2022 года.

Поскольку в российском законодательстве отсутствует определение добросовестности налогоплательщика, на практике могут возникать трудности при оценке его поведения при применении льгот или специальных налоговых режимов. Более того, критерии добросовестности могут различаться для различных сфер деятельности. Так, оценка «индекса недобросовестности» в сфере общепита проводится по трем показателям: средняя зарплата сотрудника, сумма выручки на одного сотрудника, доля наличных расчетов в общей выручке.

Определенность в части позиции по вопросу о необходимости закреплять в законе понятие добросовестности была внесена Минфином России (письмо от 29 марта 2023 года № 03-02-06/39284). Согласимся с позицией Минфина России в том, что установление критериев добросовестности на законодательном уровне не является целесообразным. Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал, что обнаруживать недобросовестность налогоплательщиков — одна из обязанностей налоговых органов (например, Определение от 25 июля 2001 года № 138-О). Доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля.

Хотелось бы подчеркнуть, что претензии предъявляются налогоплательщикам в случае выявления фактов злоупотребления, подтверждающих недобросовестные действия налогоплательщиков, направленные на неуплату налогов. Таким образом, поскольку дробление бизнеса не образует особого состава правонарушения, речь идет только о применении статьи 54.1 НК РФ. Поскольку эта норма носит предельно общий характер, она может быть конкретизирована правоприменительными органами. Однако ими должны быть сформулированы критерии применения общей нормы, устанавливающей запрет налоговых злоупотреблений. Налоговые органы начали разрабатывать такие критерии, но судебная практика складывается неоднозначно.

На основании изложенного можно сделать следующие выводы.

1. Поскольку понятие добросовестности является оценочным и охватывает самый широкий перечень юридических фактов (что это: уплата налогов? Вовремя сданная отчетность? Правильность заполнения отчетности? Перечень можно продолжить), на практике эту добросовестность определяет инспектор в конкретной инспекции. Он интерпретирует данные из внутренних систем мониторинга и контроля

предпроверочного анализа, а также иные показатели, которые сработали в системе. Далее начинается не разбор с точки зрения экономической логики, предпринимательства, эффективного управления персоналом, напротив, процесс идет с точки зрения доказывания факта совершения правонарушения. Профессиональная деформация и недоверие между бизнесом и инспектором усугубляется непониманием бизнес-процессов сотрудниками налоговых органов.

2. Под мероприятия налогового контроля и предпроверочного анализа подпадают как раз добросовестные налогоплательщики, оказываясь в незащищенной позиции по сравнению с теми, кто находится в тени.

3. Хотя налоговые органы не наделены полномочиями трактовать и создавать правила и модели поведения налогоплательщиков, фактически это происходит посредством многочисленных писем ФНС России, в том числе имеющих гриф «ДСП», и обязательных для инспекторов, задающих модель поведения и проверок. Вместе с тем налогоплательщики об этих критериях не осведомлены.

4. Можно предложить создания сервисов для предпринимателей, которые бы четко и однозначно говорили, с кем можно работать, а с кем – нет (проверка «Прозрачного бизнеса» не гарантирует отсутствия последующих претензий), сервисы по предупреждению возможных нарушений (упрощенный предпроверочный анализ).

5. Основой взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов является взаимное доверие и снижение конфликтности в налоговых отношениях. В том числе это просветительская работа, например, мероприятия бизнес-объединений по донесению информации до бизнеса и совместных разборов с инспекторами на местах разных кейсов и спорных ситуаций, повышение налоговой грамотности и др.

**«Глубина должной осмотрительности  
как фактор снижения налоговых рисков хозяйствующего субъекта»**

*Ряховский Дмитрий Иванович,  
Заведующий Кафедрой налогов  
и налогового администрирования  
Факультета налогов, аудита  
и бизнес-анализа Финансового  
университета при Правительстве РФ,  
д.э.н., профессор*

*Клоницкая Анна Юрьевна,  
Доцент Кафедры налогов  
и налогового администрирования  
Факультета налогов, аудита  
и бизнес-анализа Финансового  
университета при Правительстве РФ,  
к.э.н., доцент*

Вопросы наличия экономической цели, а также обоснованной правовой позиций, доказывающей реальность бизнес-процессов, по-прежнему являются основными при оценке налоговых последствий деятельности хозяйствующих субъектов. Проведение непрофильных, высокорискованных, противоречащих бизнес-стратегии налогоплательщика сделок, а также сделок, цена которых существенно отличается от рынка, являются признаками получения необоснованной налоговой выгоды. Чтобы подтвердить реальность сделки, необходимо доказать, что она имела место и контрагент мог ее исполнить.

Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53, а также письмом ФНС России от 31 октября 2017 года № ЕД-4-9/22123@, регламентирующим механизмы и методы, которые должен использовать контролирующий орган для сбора доказательств по спорному делу, формировалось понятие «должная (коммерческая) осмотрительность». В Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14 мая 2020 года № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 Верховный Суд Российской Федерации обязал налогоплательщиков проявлять должную осмотрительность. Письмо ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@ вводит новое понятие – коммерческая осмотрительность (пункт 14). Письмо ФНС России № БВ-19-7/126@

от 25 апреля 2023 года выражает позицию налогового органа «закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации... а также закрепление термина «должная осмотрительность» являются нецелесообразными». Таким образом, введение в действие ст. 54.1 НК РФ, а также вышеупомянутых писем легло в основу необходимости осуществлять должную осмотрительность налогоплательщиками при выборе контрагентов, что поспособствовало частичному переносу функции по проверке благонадежности звеньев цепочки формирования добавленной стоимости конечного продукта (товара, работы, услуги) с контролирующих органов на налогоплательщиков. Впоследствии формирование регламента по проверке добросовестности и благонадежности контрагентов, с которыми заказчик потенциально может вступить в договорные отношения, становится обычаем делового оборота хозяйствующих субъектов. В основе необходимости проверки контрагента лежит, в первую очередь, недопущение заключения сделок с техническими компаниями, наличие которых позволяет искусственно наращивать объем расходов за счет применения несопоставимых цен, что приводит к искажению налоговой базы по налогу на прибыль организаций, а также увеличивать сумму НДС, возмещаемую из бюджета.

Закрепление на законодательном уровне перечня критериев, свидетельствующих в пользу благонадежности контрагента, не представляется возможным ввиду индивидуального характера каждой отдельно взятой сделки. Правоприменительная практика по данному вопросу весьма разнообразна и доказывает тот факт, что универсального перечня признаков благонадежности контрагентов быть не может (Приложение 1). В то же время использование всего перечня критериев благонадежности в отношении каждого контрагента компании представляется нерациональным, т.к. трудоемкость поставленной задачи не оправдывает цели в отношении субъектов, сделки с которыми могут являться для компании несущественными и низкорисковыми.

На основании вышесказанного можно выделить следующую **проблему**: Отсутствие обеспечения четкого информационного базиса для налогоплательщиков, который может быть представлен в форме некой инструкции по проверке контрагентов.

#### **Предложение:**

Создание универсальной концепции должной осмотрительности, отражающей степень глубины проверки контрагента на основе типизации сделок, и основанной на принципах рациональности, и существенности сделок.

Для принципа существенности сделки характерны оценочные явления, учитывающие:

- специфику отраслевой принадлежности как самого налогоплательщика, так и его контрагента;
- масштабов бизнеса и размера сделки (сделок) с контрагентом;
- степень риска при осуществлении данной сделки (типовая/регулярная или редкая/высокорисковая) и др.

В зависимости от характера сделок и особенностей деятельности контрагента, глубина проверки контрагента должна отличаться, что подтверждает принцип рациональности.

Следует принимать во внимание, что часть контрагентов вообще может не подвергаться проверке со стороны налогоплательщиков, т.к. их можно считать заведомо благонадежными. К ним относятся, например:

- банки и прочие кредитные организации, которые не могут осуществлять свою деятельность без соответствия высоким требованиям для получения государственной лицензии. Факт наличия лицензии у банков свидетельствует в пользу его благонадежности, сформированной регулярным мониторингом со стороны Банка России;
- организации, относящиеся к категории крупнейших налогоплательщиков. Хозяйствующие субъекты, относящиеся к данной категории, подлежат дополнительной проверке со стороны налоговых органов (в Межрегиональных и Межрайонных инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам), что позволяет судить о благонадежности такого контрагента;
- организации с долей участия государства 50% и более;
- организации, находящиеся под налоговым мониторингом.

В отношении прочих контрагентов проведение «теста на благонадежность» является обязательным и для его проведения внутренними локальными нормативными актами необходимо закрепление регламента должной осмотрительности, описывающего процедуру проверки контрагентов и границы должной осмотрительности на основе типизации сделок с потенциальными контрагентами.

Особого внимания требуют в рассматриваемом аспекте трансграничные сделки и взаимоотношения с иностранными поставщиками. Возможность внедрения в схему незаконной оптимизации налоговой базы технических контрагентов-иностраннх компаний сведена к минимуму ввиду международного регулирования таких операций с усиленным контролем с обеих сторон. Однако высокорискованными сделки с иностранными партнерами могут являться ввиду незнания российским контрагентом, как в дальнейшем получатель средств распоряжается полученными средствами и в каком статусе пребывал

получатель в момент совершения сделки. В частности, международные налоговые соглашения, учитывающие механизм применения пониженных ставок (освобождения от налогообложения), не могут применяться к ситуациям, когда стоящие за выплатой дохода отношения направлены лишь на создание льготного налогового режима, а получающий доход резидент другого государства выступает в качестве подставного лица для другого субъекта, который фактически является получателем рассматриваемого дохода. (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 6 октября 2023 года № 305-ЭС23-13710)

Актуальность вопроса проверки на благонадежность иностранного контрагента в настоящее время существенно возрастает, поскольку бизнес стал вынужденно внедрять в цепочку поставок «дружественные структуры», которые могут квалифицироваться контролирующими органами как транзитные.

Еще один нетипичный вид контрагентов – самозанятые лица. Наличие таких исполнителей у заказчика провоцирует возникновение налоговых рисков в следующих аспектах: первый – работодатель должен регулярно следить за статусом самозанятого и исполнением его обязательств (выставление чека, а также акта о выполненных работах/оказанных услугах или накладной о реализованных товарах); второй – высокий риск перекалфикации договоров гражданско-правового характера с самозанятыми в трудовые договора в случае, если такие взаимоотношения с самозанятым носят характер трудовых, с последующими доначислениями агентского НДФЛ и страховых взносов налогоплательщику.

В вопросе о проявлении должной осмотрительности в рамках правоприменительной практики сложилась позиция о том, что при проверке контрагента нужно работать с большим перечнем документов, чем это позволяют различные сервисы и системы, предоставляющие информацию по хозяйствующим субъектам в открытом доступе. Судебная практика указывает на то, что обоснованная и достаточная осмотрительность при выборе контрагентов является обоснованной, если были произведены оценка деловой репутации, его платежеспособности, была произведена аналитика его финансово-хозяйственной деятельности в целом, проанализированы устав и учетная политика (Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 30 мая 2022 года № 305-ЭС22-1204 по делу № А40-312342/2019, Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 21 ноября 2022 года № Ф06-24920/2022 по делу № А55-29250/2021 и др). Таким образом, для разных категорий контрагентов на уровне организации должны быть сформированы мероприятия по их

проверке с разной степенью глубины. По итогам анализа особенностей, принципов, правоприменительной практики в отношении должной осмотрительности предлагается методика по классификации контрагентов по различным группам и определение пула мероприятий по контролю и проверке в отношении каждой из этих групп.

1. Перед проведением процедуры должной осмотрительности налогоплательщику необходимо с установленной регулярностью проводить инвентаризацию контрагентов с разделением их на следующие группы:
  - Компании-резиденты РФ;
  - Компании-нерезиденты РФ;
  - Физлица (индивидуальные предприниматели и самозанятые);
  - Контрагенты, в отношении которых нет необходимости проводить тест на благонадежность (указаны выше).
2. Далее предлагается сформировать критерии, учитывающие степень риска взаимодействия с тем или иным контрагентом.

В качестве базовых критериев можно выделить:

- масштаб деятельности контрагента;
- вид деятельности контрагента;
- оценка значимости договора с контрагентом.

Данные критерии предлагается представить в табличной форме с выделением цветовых элементов – зеленых, оранжевых и красных. Это обосновывается мерами налогового контроля в отношении того или иного критерия.

Таблица 1. Критерии отнесения налогоплательщика к группе добросовестных/со средним риском/недобросовестных

<b>Масштаб деятельности контрагента</b>	<b>Характер деятельности контрагента</b>	<b>Значимость договора с контрагентом*</b>
Микро/ малые предприятия	Торговля	Сумма до 500 000 руб.
Средний/ крупный бизнес	Производственная деятельность	Сумма свыше 500 000 руб. до 10 млн руб.
Крупнейшие налогоплательщики	Выполнение работ	Сумма свыше 10 млн руб.
«Спецрежимники» на ПСН, НПД**	Оказание услуг	Госконтракт
Иностранный контрагент***		
Требует лицензирования/сертификации/участия в СРО		

\* оценочный показатель для каждого отдельного налогоплательщика

\*\* оценка данного контрагента требует использования сервисов по проверке иностранных лиц.

\*\*\* проверка самозанятых граждан проводится обособленно с использованием сервисов по проверке статуса самозанятого

На основе применения «светофора» к рассматриваемому контрагенту формируется итоговый цвет (преобладающий), характеризующий границы проведения процедуры должной осмотрительности.

Важным аспектом в рамках формирования данной методики является оценка качества и доступности информации о контрагенте, на основании чего можно сделать суждение о его добросовестности. В связи с этим предлагается ввести шкалу оценивания добросовестности налогоплательщика, а также определить пул мероприятий по проявлению должной коммерческой осмотрительности, исходя из соответствующей ему группы риска.



Рисунок 1. Иллюстрация этапов проверки контрагентов, распределенных в разные зоны риска.

При реализации представленных этапов проверки предлагается использование системы оценивания – 0 и 1 – в зависимости от наличия, соответствия и актуальности информации о контрагенте (рис. 2) .

Рисунок 2. Этапы проверки контрагентов с указанием присваиваемых баллов

ЭТАП 1			ЭТАП 2			ЭТАП 3				
	Да	Нет		Да	Нет		Да	Нет		
Выписка из ЕГРЮЛ.	1	0	Проверка места регистрации на наличие массовой регистрации или "массового" руководителя/учредителя (СПАРК)	0	1	Запрос у налоговой инспекции информации об исполнении контрагентом своих налоговых обязательств	0	1		
Проверка налогового режима организации (Прозрачный бизнес)	1	0		Отсутствие взаимозависимости с контрагентом	0	1	Оценка общего финансового состояния контрагента (анализ по отрасли и региону) (СПАРК)	0	1	
Проверка сведений о возможности банкротства (ЕФРСБ)	0	1		Анализ динамики кредиторской задолженности (ББ)	0	1	Наличие и актуальность проверок органами государственной власти (Контур, СПАРК и т.д.)	0	1	
Сведения о блокировке банковских счетов (сайт ФНС)	0	1		Анализ динамики прибыли до налогообложения/текущего о налога на прибыль (ОФР)	1	0		Дополнительные запросы/материалы	Да	Нет
Наличие судебных разбирательств с крупной суммой иска на отчетную дату (Кадарбитр)	0	1		Анализ сведений о контрагенте путем использования официальных источников информации (СМИ и сети Интернет)	1	0	Устав		0,3	0
Входит ли контрагент в Реестр недобросовестных поставщиков (сайт ФАС)	0	1					Наличие деловой переписки		0,3	0
Проверка руководителей в реестре дисквалифицированных лиц	0	1				Протокол общего собрания участников о назначении директора	0,3		0	
						Заверение в письменном виде о наличии ресурсов для исполнения обязательств	0,3		0	
						Доверенности на право подписи договоров, счетов-фактур, товарных накладных	0,3		0	
						Каталоги, рекламные материалы контрагента	0,3		0	
						Рекомендательные письма от клиентов контрагента	0,3		0	
						Бухгалтерская отчетность за прошлый год	0,3		0	
						Лицензия, свидетельство о допуске к работам, если это необходимо для деятельности контрагента	0,3		0	
						Подтверждение фактического адреса, адреса склада, производства, офиса (личный визит)	0,3	0		

По итогам проверки «зеленой» группы контрагент может набрать максимум 7 баллов, что позволяет сделать вывод о его добросовестности или ее отсутствии. При отсутствии хотя бы одного балла за какой-либо критерий из «зеленой» группы контрагент автоматически направляется в «оранжевую» группу для дальнейшего анализа его документации и особенностей финансово-хозяйственной деятельности.

Это обосновывается тем, что проверка в рамках **«зеленой»** группы составляет основу деятельности любого налогоплательщика.

По итогам **«оранжевой»** группы контрагент набирает следующие баллы (с учетом того, что до 7 баллов набрано в рамках **«зеленой»** группы): до 8 баллов – переход налогоплательщика в **«красную»** группу как потенциально ненадежного и недобросовестного; от 8 баллов до 10 баллов позволяет классифицировать налогоплательщика как контрагента со средней степенью надежности (остается в **«оранжевой»** группе); от 11 баллов до 12 баллов – переход налогоплательщика в группу добросовестных (**«зеленая»** группа).

**«Красная»** группа включает в себя широкий перечень дополнительных запросов у контрагента. Связано это с тем, что на предыдущих этапах анализа информации из предоставленных документов и открытых источников информации был сформирован расширенный «портрет» налогоплательщика, который необходимо уточнить путем точечных запросов. Указанные запросы позволяют подкрепить фактами его финансово-хозяйственную жизнь, сделать вывод о его профессиональной репутации и др. Предлагается присваивать каждому запросу 0,3 балла с учетом того, что на последнем этапе также добавляется 3 базовых балла и 3 балла за узконаправленные запросы.

По итогам **«красной»** группы контрагент набирает следующие баллы (с учетом того, что до 8 баллов набрано в рамках **«оранжевой»** группы): до 12 баллов – отнесение контрагента в ненадежным и недобросовестным, поскольку невозможно сделать вывод о его состоятельности и реальности его деятельности; от 13 до 15 баллов – определение контрагента со средней степенью надежности (следовательно, происходит его переход в **«оранжевую»** группу); от 16 до 18 баллов – определение контрагента как надежного и добросовестного (определение его в **«зеленую»** группу).

Распределение баллов таким образом позволяет сформировать шкалу оценивания контрагентов следующим образом:

- при работе с «зеленой» зоной сумма 7 баллов позволяет однозначно отнести контрагента к группе добросовестных и надежных налогоплательщиков (при отсутствии 7 баллов контрагент автоматически переходит в «оранжевую» зону);
- при работе с «оранжевой» зоной сумма баллов от 8 до 10 – признак средней степени надежности контрагента, а от 11 (включительно) до 12 – признак добросовестности налогоплательщика (при отсутствии 8 баллов контрагент автоматически переходит в «красную» зону);
- при работе с «красной» зоной сумма баллов до 12 (включительно) – признак недобросовестности, от 13 до 15 – средняя степень

надежности, от 16 (включительно) до 18 – добросовестный контрагент.

Схематически шкала оценивания добросовестности контрагента представлена на рисунке 3.

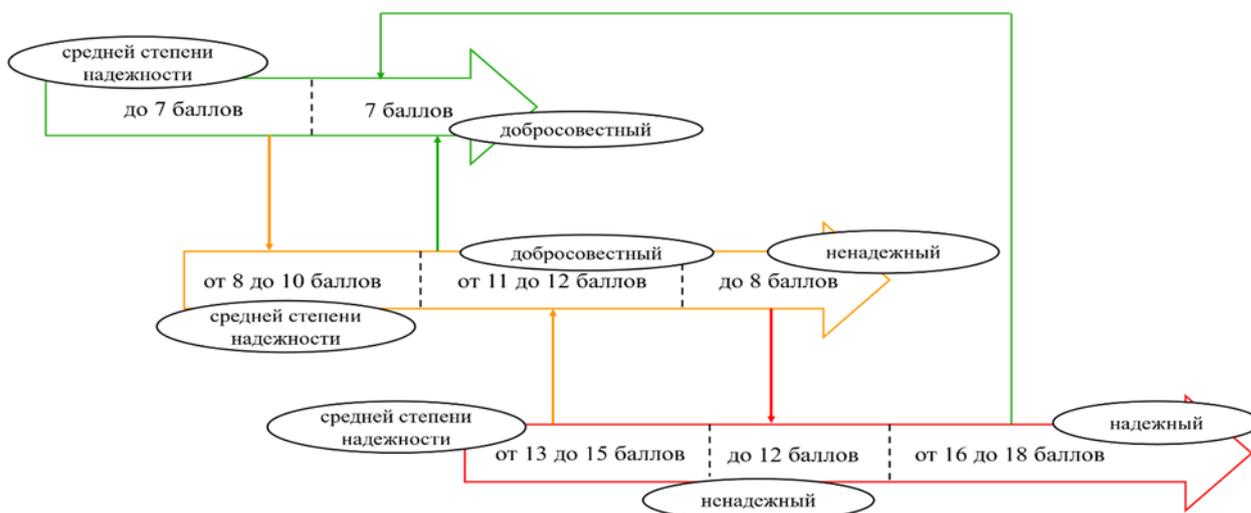


Рисунок 3. Шкала оценки надежности контрагента

Таким образом, данные критерии и их распределение по степени риска в части налогообложения позволяет сформировать базис для методики по проявлению должной осмотрительности.

**ВЫВОД:** Отсутствие закрытого перечня законодательно установленных критериев надежности и добросовестности приводит к необходимости налогоплательщику самостоятельно оценивать риски попадания под внимание надзорных органов и определять границы коммерческой осмотрительности.

Таким образом, данные критерии и их распределение по степени риска в части налогообложения позволяет сформировать базис для методики по проявлению коммерческой осмотрительности. Данная методика имеет свои преимущества как для налоговых органов, так и для самих налогоплательщиков. Например, для налоговых органов – это повышение эффективности налогового контроля и администрирования ввиду наличия комплексной системы по проверке полноты должной коммерческой осмотрительности; также данный механизм становится понятным для самих налогоплательщиков, т.к. прописанный инструментарий позволяет оценивать свои налоговые риски.

Поскольку на сегодняшний четко установленный базовый набор исчерпывающий перечень документов и мероприятий, согласно которому можно сделать вывод о проявлении должной осмотрительности, отсутствует, представленный проект методики оценки риска взаимодействия с контрагентом позволяет определить условные границы и глубину их проверки. Таким образом, проработка и закрепление

предложенной методики в дальнейшем могут способствовать обеспечению налоговой безопасности хозяйствующих субъектов, а также своевременному выявлению недобросовестных налогоплательщиков, что в конечном итоге положительно скажется на доходной составляющей государственного бюджета.

**«Перспективы и направления развития  
статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»**

*Зарипов Вадим Маратович,  
Партнер Компании «партнер МЭФ Legal»*

Нормы статьи 54.1 НК РФ сформулированы и воспринимаются как нормы материального права. Между тем, есть основания утверждать, что им на смену должен прийти массив процессуальных норм, регулирующих процедуру налогового расследования.

**Процессуальный характер норм статьи 54.1 НК РФ**

**1.** Как следует из названия, преамбулы и содержания первого документа, нормативно закрепившего допустимые пределы снижения налоговой нагрузки и последствия их нарушения<sup>37</sup> и сохраняющего свою силу, он регулирует вопросы оценки судами доказательств по определенной категории споров – о необоснованной налоговой выгоде (о налоговых злоупотреблениях). Доказательства и доказывание – часть процессуального права.

**2.** Нормы статьи 54.1 НК РФ были введены в действие как процессуальные нормы, а не материальные.

Согласно Закону<sup>38</sup>, одновременно с дополнением НК РФ новой статьей 54.1 его статья 82 была дополнена пунктом 5 о том, что «доказывание обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 настоящего Кодекса, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 2 статьи 54.1 настоящего Кодекса, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля в соответствии с разделами V, V.1, V.2 настоящего Кодекса». То есть в совокупности и взаимосвязи норм речь идет о том, какие обстоятельства должны отныне доказывать налоговые органы.

При этом согласно пункту 2 статьи 2 Закона положения пункта 5 статьи 82 НК РФ применяются к камеральным налоговым проверкам, представленным в налоговый орган после дня вступления в силу Закона, а также выездным налоговым проверкам и проверкам полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены

---

<sup>37</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

<sup>38</sup> Федеральный закон от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

налоговыми органами после дня вступления в силу Закона. Таким образом, новые нормы применялись в отношении налоговых проверок, начавшихся после 19 августа 2017 года. Эти проверки, в первую очередь выездные, проводились за предыдущие годы – 2014-2016, когда норм статьи 54.1 НК РФ не существовало.

Очевидно, что речь идет о действии норм во времени по модели процессуальных: применяются нормы, действующие на момент принятия решений, совершения действий и т.д., даже если сами налоговые обязательства возникли ранее. Именно поэтому в отношении нового регулирования судами были отвергнуты доводы о недопустимой обратной силе.

**3. Понимание норм статьи 54.1 НК РФ как процессуальных** поддерживается в ряде актов Конституционного Суда Российской Федерации. Так, в Определении от 29 сентября 2020 года № 2311-О и последующих актах<sup>39</sup> Суд разъяснил следующее.

1) в статье 54.1 НК РФ предусмотрен порядок осуществления налогового контроля;

2) этот порядок фактически сводится к конкретизации существующих полномочий налогового органа и ограничению его усмотрения при вмешательстве в осуществление налогоплательщиком прав по исчислению налоговой базы;

3) такое регулирование касается процедурных вопросов проведения налоговых проверок и направленно на обеспечение прав налогоплательщика, а не на их ограничение;

4) фактически оно не определяет по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщиков при уплате налогов и сборов, а лишь конкретизирует механизм налогового контроля таким образом, чтобы поддерживался баланс частных и публичных интересов в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы, и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных.

5) данные нормы направлены на установление допустимых границ вмешательства налоговых органов в хозяйственную деятельность налогоплательщика.

Своими разъяснениями Конституционный Суд Российской Федерации сформировал правильное понимание норм статьи 54.1 НК РФ. Очевидно, что оно отличается от существующего и предполагающего, что

---

<sup>39</sup> Определения КС РФ от 28.02.2023 № 232-О, от 27.06.2023 № 1457-О, от 27.12.2023 № 3562-О, от 30.01.2024 № 53-О, от 30.01.2024 № 233-О, от 27.02.2024 № 503-О, от 27.02.2024 № 524-О, от 25.04.2024 № 1104-О, от 18.07.2024 № 1774-О, от 29.10.2024 № 2684-О, от 29.10.2024 № 2670-О и др.

нормы содержат какие-то ограничения в отношении налогоплательщика и даже его обязанности.

Следует согласиться с такой позицией Конституционного Суда Российской Федерации с одним уточнением. Налоговое злоупотребление (налоговая схема) – это, как правило, создание видимости закона с целью обхода его требований. Буква закона не нарушается, поэтому нельзя говорить о квалификации действий налогоплательщика как незаконных. Можно говорить о том, что он получил (или не получил) в результате своих действий налоговую экономию (налоговую выгоду) и о том, что такое получение обосновано или необоснованно. При этом под налоговой выгодой следует понимать не «уменьшение размера налоговой обязанности», а РАЗНИЦУ между уплаченной суммой налога и суммой налога, которая была бы уплачена, если бы не было сомнительной (проверяемой, тестируемой) хозяйственной операции (сделки, действия) или их совокупности. Потому что иначе под налоговой выгодой понимается не экономия на налогах, а вычеты, расходы, льготы – то, что призвано определить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, а не уменьшить ее.

### **Законодательное регулирование налоговых расследований**

Большинство выездных налоговых проверок сегодня представляет собой по сути не ординарные счетно-документарные проверки, а налоговые расследования фактических обстоятельств с использованием таких характерных инструментов как допросы свидетелей, осмотры, выемки, экспертизы. Предметом налоговых расследований выступает выявление и доказывание злоупотреблений налогоплательщиков. Между тем, комплексно и системно этот распространенный вид деятельности налоговых органов не урегулирован.

При этом остались не востребованными нормы НК РФ о том, что при изменении юридической квалификации сделок, статуса или характера деятельности налогоплательщика взыскание производится в судебном порядке. Данная норма в отсутствие статьи 54.1 НК РФ, которая призвана ограничить вмешательство налоговых органов в переоценку результатов деятельности налогоплательщика, была призвана установить гарантии налогоплательщикам. Однако на практике не применялась (стала мертвой).

Необходимо взамен положений подпункта 2 пункта 3 статьи 45 и статьи 54.1 НК РФ разработать и дополнить НК РФ полноценной главой (или даже разделом), регулирующей основания, условия, порядок и последствия налоговых расследований налоговых органов, дополнительные гарантии налогоплательщиков от чрезмерно легкой

налоговой переоценки (переквалификации) результатов их деятельности. Во имя стабильности делового оборота, экономического роста и баланса различных интересов налоговые органы должны иметь возможность налоговой переквалификации, но этот процесс должен быть затрудненным – ограниченным строгими процессуальными правилами и требованиями.

**«Добросовестность налогового администрирования как средство обеспечения баланса интересов бюджета и бизнеса»**

*Коваленко Наталья Сергеевна,  
Партнер Компании «Пепеляев Групп»,  
к.ю.н.*

Принцип добросовестности должен лежать не только в основе действий налогоплательщиков, но и в основе налогового администрирования.

Не так давно Конституционный Суд Российской Федерации напомнил об этом налоговым органам. В июле 2023 года Конституционный Суд Российской Федерации признал неконституционной норму НК РФ, позволившей в интерпретации налогового органа назначить ПАО «ВымпелКом» проверку по трансфертному ценообразованию за пределами двухлетнего срока. После долгого процесса рассмотрения дела в арбитражном суде налогоплательщик, наконец, добился восстановления своих прав.

В феврале текущего, 2025 года, Конституционный Суд Российской Федерации принял к рассмотрению жалобу другого налогоплательщика (АО «Научно-производственное предприятие «КЛАСС») на начисление пеней в условиях, когда после окончания налоговой проверки и до составления акта проверки прошло более 6 лет.

Подобных примеров, связанных с несоблюдением налоговыми органами принципа добросовестного налогового администрирования, найдется немало. И не все из них следует доводить до рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации. Есть вопросы, требующие внимания законодателя.

Выделим два таких вопроса, решение которых возможно путем внесения изменений в НК РФ.

*1. Выездные налоговые проверки участников налогового мониторинга в порядке контроля вышестоящим налоговым органом деятельности нижестоящего*

Появившийся в 2016 году в России активно развивается налоговый мониторинг. Именно он призван стать современной альтернативой традиционным налоговым проверкам. Переводя все бизнес-процессы на высокотехнологичные рельсы, участники налогового мониторинга, вкладывают в это значительные инвестиции. Взамен участникам налогового мониторинга обещано быстрое закрытие налоговых периодов, взаимное доверие и открытость, определенность налогообложения.

Но что мы видим на практике? Значительному количеству участников налогового мониторинга налоговые органы назначили выездные налоговые проверки под Новый 2025 год. В периоды проверки попали и 2021, и 2022, и 2023 годы, т.е. давно закрытые периоды в рамках налогового мониторинга. Впервые основанием для назначения таких проверок послужил контроль вышестоящими налоговыми органами действий нижестоящих налоговых органов. Однако из текстов решений о назначении проверок и требований о представлении документов видно, что, по сути проводятся классические выездные налоговые проверки налогоплательщиков, а вовсе не контролируется деятельность соответствующих налоговых инспекций (в числе проверяющих сотрудники проверяемой инспекции, списки запрашиваемых документов полностью повторяют списки документов, которые налогоплательщики ранее представляли в рамках режима налогового мониторинга и прочее).

Формально, норма о возможности проведения выездной налоговой проверки участника налогового мониторинга вышестоящим налоговым органом есть в НК РФ (подпункт 1 пункта 5.1 статьи 89). И довольно долгое время она не применялась в отношении участников налогового мониторинга, до текущего года.

Однако применение этой нормы нельзя толковать в отрыве от указанных выше принципов налогового мониторинга – публичность, открытость, доверие между налогоплательщиками и налоговыми органами, быстрое закрытие периодов, определенность налогообложения, а также в отрыве от принципов налогового администрирования в целом – добросовестность, поддержание доверия к действиям государства, соблюдение баланса частных и публичных интересов, – на которые неоднократно обращали внимание высшие судебные инстанции.

В Концепции развития налогового мониторинга также указано на «необходимость соблюдения баланса государственных интересов, связанных с обеспечением поступлений налогов, сборов и страховых взносов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, и интересов хозяйствующих субъектов, направленных на их собственное развитие».

Возможность проведения выездной налоговой проверки закрытых налоговым мониторингом периодов и наличие у налоговых органов формальных полномочий таким образом «пересмотреть» их результаты не отвечают вышеуказанным принципам.

Норма, предоставляющая возможность проводить в рамках налогового мониторинга выездные налоговые проверки в связи с проверкой деятельности нижестоящего налогового органа (подпункт 1 пункта 5.1 статьи НК РФ) стала своего рода «страховкой» ФНС России от

потенциальных ошибок нижестоящих налоговых органов, что недопустимо.

## *2. Обжалование мотивированных мнений*

Мотивированное мнение является одним из эффективных способов урегулирования спорных ситуаций между налогоплательщиками и налоговыми органами. Доступен этот инструмент только участникам налогового мониторинга.

Сейчас мы наблюдаем, как отсутствие в НК РФ прямой нормы о возможности обжалования мотивированного мнения в судебном порядке (без проведения выездной налоговой проверки) создает для участников налогового мониторинга двойной контроль, дополнительные издержки. Мотивированное мнение – инструмент, призванный снижать конфликтность налоговых правоотношений, перестает быть привлекательным.

В настоящее время арбитражными судами рассмотрено три дела об обжаловании мотивированных мнений. Пока результаты для налогоплательщиков отрицательные. Не исключено, что этот вопрос дойдет до рассмотрения Конституционным Судом Российской Федерации. Может, уже пора вмешаться законодателю?

С учетом изложенного, представляется целесообразным проработать вопрос о совершенствовании законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в части регулирования института налогового мониторинга (вопросы назначения выездных налоговых проверок в порядке контроля вышестоящими налоговыми органами деятельности нижестоящих налоговых органов, вопросы обжалования мотивированных мнений) в целях обеспечения добросовестности налогового администрирования для соблюдения баланса частных и публичных интересов.

**«Проблемы применения профессиональных налоговых вычетов при расчете суммы НДФЛ и подходы к их решению в условиях ограничений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»**

*Тютюрюков Николай Николаевич  
Профессор Института государственной  
службы и управления РАНХиГС, д.э.н.*

Налогообложение базируется на ряде принципов, и налоговое законодательство, как правило, их учитывает.

Принцип равенства в налогообложении задекларирован в статье 3 НК РФ, а положения статьи 54.1 НК РФ направлены на установление баланса прав участников налоговых правоотношений. Специалисты отмечают, что эти положения предполагают соблюдение принципа экономического основания налогов, поскольку налог выступает исключительно следствием совершаемых действий (сделок) в гражданском обороте<sup>40</sup> и принципа равенства налогообложения (статья 3 НК РФ). Реализация этих принципов, равно как и других принципов, происходит в главах НК РФ, посвященных конкретным налогам.

На примере отдельных положений главы 23 НК РФ рассмотрим, насколько верно в них сделан акцент на реальном экономическом содержании операций, и насколько законодатель в настоящее время следует принципу равенства налогообложения при разработке налогового законодательства.

Для поиска ответов на поставленные вопросы рассмотрим некоторые особенности формирования налоговой базы по НДФЛ для:

- работников при выполнении ими трудовых функций;
- физических лиц при выполнении ими договоров гражданско-правового характера (далее – ФЛ ГПХ);
- индивидуальных предпринимателей (далее – ИП).

Рассмотрим, какие расходы могут заявлять физические лица для уменьшения налоговой базы при осуществлении ими трудовых функций, а также при выполнении работ и услуг (см. таблицу 1).

---

<sup>40</sup> Рябова Е.В., Хоружий В.И. Правовые аспекты расчета действительных налоговых обязательств // Налоги. 2024. N 3. С. 2 - 8.

Таблица 1. Категории физических лиц и правовые акты, регулирующие их деятельность

	<b>Работник</b>	<b>Физическое лицо, заключившее договор ГПХ (ФЛ ГПХ)</b>	<b>Индивидуальный предприниматель (ИП)</b>
Закон, регулирующий деятельность и налогообложение	ТК РФ, НК РФ	ГК РФ, НК РФ	ГК РФ, НК РФ
Учет <u>фактически</u> произведенных расходов при расчете налоговой базы	Не разрешен Но разрешены компенсации за использование, износ инструмента, личного транспорта, оборудования ...и материалов, принадлежащих работнику... (ст.188 ТК РФ)	Разрешен, ст. 221 НК РФ	Разрешен ст.221 НК РФ
Учет расходов <u>по нормативам</u> при расчете налоговой базы	Не разрешен, но разрешены налоговые вычеты вместе с компенсациями	Не разрешен, кроме весьма ограниченного перечня в НК РФ (авторское вознаграждение и т.п.)	Разрешен в размере 20 процентов общей суммы доходов (ст.221 НК РФ)

Если проанализировать особенности учета расходов отдельных категорий физических лиц при определении налоговой базы, то в глаза бросается нарушение принципа равенства в налогообложении и принципа экономического основания для ФЛ ГПХ. По сравнению с другими категориями физических лиц они явно в неравном положении при определении налоговой базы, а в дальнейшем и при расчете налогового обязательства.

Работник при выполнении им трудовых функций обеспечивается оборудованием, инструментами и предметами труда своим работодателем. А если возникла необходимость использовать личное имущество, то при соблюдении статьи 188 Трудового кодекса Российской Федерации работник может рассчитывать на компенсацию за его использование.

ИП имеет право уменьшать доходы на сумму:

- либо фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов,
- либо в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной ИП от предпринимательской деятельности.

ФЛ ГПХ может использовать как инструменты, транспорт, оборудование и материалы, принадлежащие заказчику, так и свои инструменты, личный транспорт, оборудование и материалы – но уже без компенсации. Уменьшить налоговую базу можно только на фактически произведенные расходы, на которые имеются документальное подтверждение. Как мы понимаем, документы, подтверждающие использование личного имущества у ФЛ ГПХ, как правило, отсутствуют. Уменьшить же налоговую базу по нормативам можно только для весьма ограниченного перечня расходов, прямо указанных в статье 221 НК РФ.

Более того, практика показывает, что сумму фактически произведенных налогоплательщиком и документально подтвержденных расходов бывает непросто доказать, особенно в случаях, когда разрешается не применять контрольно-кассовую технику. А такой разрешенный перечень случаев достаточно большой. Он приведен на сайте ФНС России<sup>41</sup>. Тогда ИП эти расходы либо вообще не указывают, либо принимают их по нормативам. А вот ФЛ ГПХ вообще лишено права выбора.

А теперь зададимся вопросом: насколько же существенной была бы сумма недополученного бюджетом налога, если бы принцип равенства все-таки соблюдался?

Рассмотрим количество работников, ФЛ ГПХ, ИП, а также финансовые потоки, формирующие для них суммы НДФЛ. Ввиду отсутствия на сайте ФНС России статистики о самозанятых в дальнейшем их рассматривать не будем.

Для оценки доходов работников будем учитывать сумму трудового вознаграждения, указанную в трудовом договоре вместе с суммами полученных премий (общность рассуждений не будет нарушена, т.к. суммы указанных доходов формируют более 90% доходов работников). Эти сведения, а также сведения по доходам ФЛ ГПХ представлены в форме 5-НДФЛ (см. таблицу 2), а сведения о доходах ИП представлены в форме 1-ДДК (см. таблицу 3).

Таблица 2. Количество физических лиц, получателей дохода от налоговых агентов, и суммы их дохода за 2023 год (при основной системе налогообложения)

<b>Наименование показателей</b>	<b>Всего</b>	<b>В процентах</b>
Количество физических лиц, получивших любые налогооблагаемые доходы (чел.)	66 805 653	<b>100</b>
Количество работников, получивших доход в виде трудового вознаграждения (чел.)	56 374 289	<b>84,4</b>
Количество ФЛ ГПХ (чел.)	4 711 347	<b>7,0</b>
Общая сумма дохода физических лиц (тыс. руб.)	76 008 566 273	<b>100</b>

<sup>41</sup> Случай, когда можно не применять контрольно-кассовую технику [https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference\\_work/occurrence\\_kkt/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/occurrence_kkt/)

Сумма фонда заработной платы работников (тыс. руб.)	40 122 243 227	<b>52,8</b>
Сумма выплат ФЛ ГПХ (тыс. руб.)	752 413 812	<b>1,0</b>

*Источник: форма 5-НДФЛ за 2023 год, сайт ФНС России*

Анализ представленных в таблице 2 данных показывает, что за 2023 год на одного человека приходится:

- сумма годового трудового вознаграждения 711,7 тыс. руб. (или 59,3 тыс. руб./мес.);

- сумма выплат по ГПХ 159,7 тыс. руб. (или 13,3 тыс. руб./мес.).

Выплаты по ГПХ явно носят для налогоплательщиков – физических лиц вспомогательный характер, это так называемая «подработка». Но для этой «подработки» человек несет определенные расходы, «выкраивает» что-то из семейного или личного имущества (потребляет электричество в домашнем хозяйстве, создает примитивное рабочее место, ущемляя близких родственников и т.п.)

С точки зрения человека, занимающегося «подработкой» (вряд ли от хорошей жизни), эти расходы могут быть существенны.

С точки зрения государства сумма этих расходов, если учесть их в расчете налоговой базы по НДФЛ, ничтожно мала, ведь доля выплат ФЛ ГПХ в структуре сумм налогооблагаемого дохода составляет всего 1%.

Резонно сделать вывод, что с точки зрения соблюдения принципа экономического основания налогов наличие или отсутствие возможности признавать расходы хотя бы по нормативам для людей, не оформившихся как ИП, а работающих как ФЛ ГПХ, никоим образом не влияет на наполнение бюджета.

Продолжим и проведем анализ применения принципа равенства в налогообложении, сопоставив финансовые потоки, формирующие налоговую базу для ИП и для ФЛ ГПХ.

Таблица 3. Количество ИП и сведения об их доходах за 2022 год при основной системе налогообложения

<b>Наименование показателя</b>	<b>Данные декларирования</b>
Количество ИП, представивших актуальную декларацию о доходах (чел.)	110 529
Общая сумма дохода от предпринимательской деятельности (тыс. руб.)	3 647 437 193
Общая сумма фактически произведенных расходов, учитываемых в составе профессионального налогового вычета, заявленная налогоплательщиками по доходам от предпринимательской деятельности (тыс. руб.)	3 283 601 941
Налоговая база, указанная ИП (тыс. руб.)	402 841 613
Сумма НДФЛ, исчисленная к уплате по актуальным декларациям ИП (тыс. руб.)	58 845 032

*Источник: форма 1-ДДК, раздел III*

Нетрудно заметить, что расходы ИП уменьшают налоговую базу на 90% и формируются в основном за счет фактически произведенных расходов. Сведений о применении нормативов расходов для ИП ФНС России в форме 1-ДДК даже не представляет, скорее всего, из-за незначительности сумм.

При рассмотрении данных, представленных в таблице 3, получаем, что за последний доступный для анализа год:

- в среднем один ИП получил сумму годового дохода 33 млн руб.;
- сумма налоговой базы (т.е. сумма дохода, который облагается налогом) для одного ИП равна 3 645 млн руб. (или 303,7 тыс. руб./мес.).

Средние месячные налоговые базы для одного ФЛ ГПХ (13,3 тыс. руб./мес.) и одного ИП (303,7 тыс. руб./мес.) отличаются более чем в 20 раз. При этом расходы ИП уменьшают его налоговую базу, и существенно, а ФЛ ГПХ такой возможности практически лишен. Тем самым не обеспечивается соблюдение принципа равенства в налогообложении ИП и ФЛ ГПХ. Имеет место избыточное налоговое бремя для ФЛ ГПХ.

Рассмотрим рост сумм поступления НДС в бюджетную систему России по данным аналитического портала ФНС:

- Поступления НДС в 2023 году – 6,5 трлн руб. (+14,14% к 2022 году);
- Поступления НДС в 2024 году – 8,4 трлн руб. (+28,06% к 2023 году).

В этих суммах доля сумм, получаемых от ФЛ ГПХ, ненаблюдаема (т.е. находится в пределах статистической погрешности). А права конкретного человека ущемляются на сумму избыточно уплаченного им НДС.

Таким образом, можно сделать вывод, что возможна гармонизация применения профессиональных вычетов для ФЛ ГПХ и для ИП, если исключить пункт 2 статьи 221 НК РФ и соответственно отредактировать пункт 1 статьи 221 НК РФ, и разрешить применять вычеты по нормативам и ИП, и ФЛ ГПХ.

Для бюджетной системы России финансовые потери будут практически не наблюдаемыми, одновременно будет соблюдаться принцип равенства налогообложения, а налоговая база будет основываться на реальном экономическом содержании сделок (пункт 1 статьи 3 НК РФ).