

---

---

# ФИНАНСОВОЕ ПРАВО И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

---

## FINANCE LAW AND TAX LAW

---

---

УДК 340

### НАУЧНО-НОРМАТИВНОЕ МОДЕЛИРОВАНИЕ ДОБРОСОВЕСТНОСТИ УЧАСТНИКОВ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

А. А. ПИЛИПЕНКО<sup>1)</sup>

<sup>1)</sup> Белорусский государственный университет,  
пр. Независимости, 4, 220030, г. Минск, Беларусь

Исследуются теоретические и практические вопросы добросовестности налогоплательщика. Раскрываются новационные научные аспекты добросовестного налогового администрирования. Обосновывается необходимость придания действиям контролирующих органов добросовестного характера и закрепления в налоговом законодательстве принципа добросовестности применительно ко всем участникам налоговых отношений.

**Ключевые слова:** добросовестность; добросовестность налогоплательщика; налоговая выгода; добросовестное налоговое администрирование; судебское усмотрение.

---

#### Образец цитирования:

Пилипенко АА. Научно-нормативное моделирование добросовестности участников налоговых отношений. *Журнал Белорусского государственного университета. Право.* 2020;3:94–100.

#### For citation:

Pilipenko AA. Scientific and statutory modelling of the participants' good faith in tax relations. *Journal of the Belarusian State University. Law.* 2020;3:94–100. Russian.

---

#### Автор:

**Александр Анатольевич Пилипенко** – кандидат юридических наук, доцент; заведующий кафедрой финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета.

#### Author:

**Aleksandr A. Pilipenko**, PhD (law), docent; head of the department of financial law and legal regulation of economic activities, faculty of law.  
[pilipenko\\_bsu@mail.ru](mailto:pilipenko_bsu@mail.ru)

## SCIENTIFIC AND STATUTORY MODELLING OF THE PARTICIPANTS' GOOD FAITH IN TAX RELATIONS

A. A. PILIPENKA<sup>a</sup>

<sup>a</sup>Belarusian State University, 4 Niezaliežnasci Avenue, Minsk 220030, Belarus

The theoretical and practical issues of taxpayer's good faith are studied. Innovative scientific aspects of fair tax administration are covered. The necessity to give the actions of supervisory authorities a conscientious nature as well as the necessity to enshrine the principle of good faith in tax legislation as applied to all participants in tax relations are grounded.

**Keywords:** good faith; taxpayer's good faith; tax benefit; fair tax administration; judicial discretion.

### Введение

С 1 января 2019 г. вступила в силу новая редакция Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее – НК), где согласно ст. 2 предусмотрен обновленный ряд принципов налогообложения. В рамках законодательного регулирования базовых начал в налоговой сфере получил соответствующую конкретизацию и принцип добросовестности налогоплательщика, изложенный в подп. 1.4 п. 1 ст. 2 НК через презумптивную конструкцию: плательщик налогов, сборов (пошлин) признается добросовестным до тех пор, пока не будут приведены иные документально подтвержденные сведения.

В контексте построения оптимальной модели взаимоотношения государства и налогоплательщиков категория «добросовестность» обладает цен-

ностной значимостью. Как справедливо отмечает М. В. Карасева, «концепция добросовестности налогоплательщика – основа современного налогового правового регулирования. Она построена на признании факта соблюдения налогоплательщиком в большинстве случаев норм налогового законодательства, т. е. на преобладании на практике факта правопослушания налогоплательщика» [1, с. 126].

Введение вышеуказанной презумпции в национальную налогово-правовую материю побуждает нас вернуться к вопросам толкования добросовестности в налоговой сфере, признания (непризнания) за ней атрибутивности и функциональности, возможности критериальности, имманентности к расширенному субъектному составу налоговых отношений и др.

### Основная часть

В силу того, что категория «добросовестность» носит оценочный характер, единой устоявшейся дефиниции не сформировалось. При познании какого-либо явления правовой реальности, архитекtonика которого основана на идеально-ценностных и этико-моральных доминантах, что характерно для добросовестности, в первую очередь представляется оправданным использование инструментария лексического толкования. В. И. Даль определяет добросовестность как «добрую совесть, честность, правдивость в поступках» [2, с. 117]. В русле достаточно широкой вариативности поведения субъектов финансовых отношений значительная роль в ее оценке принадлежит судебному усмотрению. Применительно к судебной власти Ш. Монтескье принцип добросовестности определил как «метод, позволяющий судье обеспечить гармонию, баланс частных и общественных интересов» [3, с. 225].

Категория «добросовестность» является прежде всего предметом цивилистических исследований, поскольку именно в гражданском законодательстве данный термин встречается наиболее часто. В приведенном контексте следует отметить, что

по проблеме употребления рассматриваемой категории в различных отраслях права, помимо гражданского, в правовой науке существуют противоположные точки зрения. Так, В. А. Белов рассуждает о том, каким образом и на каком основании мог возникнуть вопрос о добросовестности и недобросовестности в каком-либо ином праве, кроме частного гражданского, утверждает, что понятие недобросовестности просто несовместимо с природой публичного права. Согласно мнению автора, «в публичном праве мыслим единственный порок деяния – объективная неправомерность, т. е. нарушение нормы объективного публичного права. Где же здесь место рассуждениям о недобросовестности?» [4, с. 18–20]. В то же время Д. В. Винницкий говорит об общеправовом характере добросовестности, который проявляет свое значение во многих отраслях права: «Несмотря на то что налоговое законодательство понятие “добросовестность” в качестве необходимого критерия для оценки действий участника налоговых отношений непосредственно не использует, это не означает, что налоговое право безразлично к данному принципу. Напротив, как

и в других отраслях, он имеет для данной отрасли основополагающее значение при разрешении споров и применении конкретных налогово-правовых норм» [5, с. 218].

Следует отметить, что выводы ученых относительно применения категории «добросовестность» в налоговой сфере предопределены рядом правовых позиций Конституционного суда Российской Федерации (далее – КС РФ)<sup>1</sup>, которые были посвящены вопросам уплаты налоговых платежей через «проблемные банки» и возмещения «экспортного налога на добавленную стоимость». В рамках указанных решений конструирование налогово-правовой реальности было отрицательным для субъектов предпринимательской деятельности в контексте моделирования КС РФ юридической конструкции «недобросовестный налогоплательщик» и ее универсализации. Понятие добросовестности (недобросовестности), первоначально сформулированное КС РФ применительно к уплате налогов из неплатежеспособных банков, было возведено в ранг общего критерия оценки правомерности действий налогоплательщика. Более того, в правоприменительной практике стала прослеживаться тенденция широкого понимания недобросовестности, в которую включалась ответственность налогоплательщиков за действия третьих лиц. Ввиду отсутствия в законодательстве критериев добросовестности или недобросовестности налоговые органы перестали разбираться с юридической квалификацией действий плательщиков, а начали объявлять их полюбимым, иногда совершенно сомнительным основанием, недобросовестными. На определенной стадии добросовестность (недобросовестность) стала механизмом, подменившим собой необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий налогоплательщиков неправомерными. Как отмечает В. А. Белов, «налоговые органы получили возможность наказывать налогоплательщиков за деяния, не нарушающие норм объективного права и, следовательно, не составляющие правонарушений. Само по себе недобросовестное поведение стало трактоваться налоговыми органами как самостоятельное налоговое правонарушение – неправо-

мерное вредоносное действие» [4, с. 27]. Ситуация усугублялась тем, что и судебная практика шла по неблагоприятному для налогоплательщиков пути в рамках необходимости оценки законности решения налогового органа, принятого на основе не установленного законом морально-этического понятия «добросовестность». При этом судебское усмотрение основывалось на формальной и субъективной оценке поведения налогоплательщиков по их привлечению к ответственности посредством использования неопределенного критерия недобросовестности. В связи с достаточно отрицательной практикой, сложившейся в отношении субъектов хозяйствования, некоторые авторы констатировали, что категория «добросовестность» приобрела интерпретацию квазиправового понятия [6, с. 23].

Данная ситуация потребовала соответствующего научного осмысления, концептуальное оформление которого происходило в рамках поиска ответа на вопрос о том, нормативна ли, т. е. имманентна ли добросовестность законодательству и атрибутивна (критериальна) ли она.

По первому вопросу в правовой науке сложились две точки зрения. Некоторые авторы предлагают закрепить понятие добросовестности в законодательстве [7, с. 30; 8, с. 99; 9, с. 21; 10, с. 28; 11, с. 28; 12, с. 3]. Как отмечает Э. Н. Нагорная, «для исключения возникающих в юридической литературе споров в Налоговый кодекс РФ необходимо ввести понятие “добросовестный налогоплательщик” с учетом выработанных судебно-арбитражной практикой критериев, закрепив как законную презумпцию добросовестности налогоплательщика» [10, с. 28]. В. В. Попов и Е. Г. Тришина констатируют, что «определение добросовестности налогоплательщика законодателем могло бы послужить стабилизации нормативно-правового регулирования сферы налогообложения; снижению количества правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов, формированию единой практики решения судами споров, касающихся вопросов добросовестности действий налогоплательщиков; обеспечению своевременности и полноты внесения налогов в бюджетную систему страны»

<sup>1</sup> По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 12 окт. 1998 г. № 24-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 42. Ст. 5211; По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституц. Суда Рос. Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: определение Конституц. Суда Рос. Федерации от 25 июня 2001 г. № 138-О // Там же. 2001. № 32. Ст. 3410; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: определение Конституц. Суда Рос. Федерации от 16 окт. 2003 № 329-О // КонсультантПлюс. ООО «Юр-Спектр». М., 2020; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституц. Суда Рос. Федерации от 08 апр. 2004 г. № 169-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2004. № 48. Ст. 4838; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания “ЮКОС” на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: определение Конституц. Суда Рос. Федерации от 18 янв. 2005 г. № 36-О // КонсультантПлюс. ООО «ЮрСпектр». М., 2020.

[11, с. 28]. Аналогичную позицию занимают и белорусские исследователи Ю. Амелечня и Н. Крук [13, с. 75].

Другие авторы выступают за включение данной категории в материю налогового права, но не в нормативно-правовую материю регулирования налоговых отношений [14, с. 101; 15, с. 23–24]. Например, М. Ю. Орлов призывает относиться к понятию «добросовестность» в сфере налоговых отношений как «к термину, не имеющему никакого отношения к нормативному регулированию системы налогообложения» [14, с. 101].

В рамках решения второго вопроса сформировался конкретный научно-методологический плюрализм мнений в силу сложности определения объективных критериев добросовестности (недобросовестности), проистекающих во многом из общечеловеческих принципов, которые, по мнению К. Ю. Пашкова, есть «полное и своевременное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налогов и сборов; отсутствие в действиях лица состава налогового правонарушения» [16, с. 36]. В. Л. Ардашев в условиях правовой неопределенности понятия «недобросовестность налогоплательщика» предлагает в качестве его критериев использовать выработанные зарубежной и отечественной арбитражной практикой судебные доктрины (концепции). Среди них как особо перспективную он выделяет «доктрину “деловая цель”, смысл которой заключается в том, что если налогоплательщик имеет только одну цель – снижение налогового бремени и при этом отсутствует разумная деловая цель, то его действия не могут быть признаны как правомерные (добросовестные)» [17, с. 12]. Белорусский исследователь Д. Александров, верно полагая, что органы судебной власти должны стать интегрирующим звеном в создании спектра критериев добросовестного поведения плательщика и обеспечения баланса частных и публичных интересов, делает вывод, что «выработка комплекса критериев добросовестности плательщика предполагает скрупулезную оценку заключаемых им сделок на предмет их действительности и наличия в их совершении разумной деловой цели. Названные критерии должны носить экономический характер» [18, с. 9]. Указанные белорусские авторы предлагают «вырабатывать критерии добросовестного и (или) недобросовестного поведения плательщиков налогов, сборов (пошлин) с учетом правоприменительной практики Республики Беларусь, а также опыта определения таких критериев в законодательстве других стран, в частности Российской Федерации. Впоследствии

указанные критерии также следует закрепить в законодательстве» [13, с. 75].

В контексте последней научной сентенции отметим, что белорусский законодатель предпринимал попытки определения критериальности субъектов предпринимательской деятельности в налоговой сфере. Ранее ч. 2 п. 7 Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) в целях уменьшения периодичности осуществления плановых проверок в зависимости от отнесения субъекта предпринимательской деятельности к высокой, средней или низкой группам риска были определены критерии добросовестно исполняющих обязательства лиц перед бюджетом проверяемых субъектов. К ним относились следующие условия: во время предыдущей плановой проверки не было установлено фактов неисполнения или ненадлежащего исполнения проверяемым субъектом обязательств перед бюджетом, включая государственные целевые бюджетные фонды, и фактов нарушений законодательства; в период после окончания предыдущей и до назначения следующей плановой проверки данным или иными контролирующими (надзорными) органами не обнаружено нарушений. Отказ от указанных критериев был предопределен новыми законодательными подходами<sup>2</sup>, связанными с реформированием плановых проверок в выборочные, а также отбора проверенных субъектов при осуществлении выборочных проверок с учетом критериев оценки степени риска. Необходимо также отметить, что практически максимальная результативность проверок в Республике Беларусь свидетельствовала лишь о потенциальной возможности соблюдения описанных критериев.

Следует обратить внимание, что начиная с 2006 г. объем исследований по изучаемому вопросу несколько сократился из-за перемещения фокуса научного интереса на определение добросовестности налогоплательщика через налоговую выгоду<sup>3</sup>. Осознавая неоднозначность трактовки понятия «недобросовестность налогоплательщика», а также необходимость нивелирования конкретных проблем, возникших в процессе обращения к оценочным категориям в налоговой сфере, российский законодатель предпринял попытку<sup>4</sup> отказа от категории «добросовестность» («недобросовестность») налогоплательщика как критерия рассмотрения налоговых споров путем ее трансформации в доктрину обоснованной (необоснованной) налоговой выгоды,

<sup>2</sup>О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь от 16 окт. 2017 г. № 376 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «Юрспектр». Минск, 2020.

<sup>3</sup>Пилипенко А. А. Нормативные и научно-прикладные аспекты понимания налоговой выгоды // Промышл.-торговое право. 2016. № 10. С. 89–92.

<sup>4</sup>Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Высшего Арбитраж. Суда Рос. Федерации от 12.10.2006 № 53 // Вестн. Высш. Арбитраж. Суда Рос. Федерации. 2006. № 12. С. 65–68.

которая оценивает поведение налогоплательщиков с экономико-правовых позиций и получение которой само по себе не выступает противоправным явлением, свидетельствующим о недобросовестности налогоплательщика.

Дальнейшее научное, нормативное и прикладное признание налогоплательщика добросовестным или недобросовестным обусловлено применением различных судебных доктрин<sup>5</sup> (в том числе разрешение вопроса о добросовестности (недобросовестности) контрагентов налогоплательщика исходя из доктрины должной осмотрительности<sup>6</sup>), определением пределов осуществления прав в сфере налогообложения, установления деловой цели налогоплательщика в его деятельности<sup>7</sup> и, как следствие, законности или противоправности используемой им налоговой оптимизации. В любом случае на этапе теоретического осмысления и практического применения законодательных положений о критерийности добросовестности налогоплательщика (в различной вариативности ее понимания) приоритетным пока остается судебное усмотрение, постепенная формализация которого в русле формирования стройного доктринального аппарата может послужить основой для новационного содержательного наполнения нормативного пространства.

Белорусский законодатель, не оставаясь в стороне от вышеуказанных тенденций, наряду с введением с 1 января 2019 г. института корректировки налоговой базы, закрепил в подп. 1.4 п. 1 ст. 2 НК презумпцию добросовестности налогоплательщика. Выделяется его позиция о возможности опровержения добросовестности налогоплательщика контролирующим органом посредством предоставления документально подтвержденных сведений. С одной стороны, приведенный законодательный посыл изначально выглядит верным, так как рассмотрение презумпции добросовестности налогоплательщика как опровержимой презумпции предполагает в процессе ее опровержения ссылку на некоторые стандарты, модели, известные участникам налоговых отношений. На соответствие им и производится оценка поведения соответствующего лица. С другой стороны, абсолютно аксиоматичным представляется вменение налогоплательщику нарушений законодательства только на основании документально подтвержденных сведений. Например, в ч. 1 п. 2 ст. 81 НК предельно четко и ясно сказано о недопущении включения в акт проверки различного рода не подтвержденных документально фактов и информации о деятельности пла-

тельщика. Аналогичные нормативные положения содержатся в ч. 4 п. 59 Положения о порядке организации и осуществления проверок, утвержденного Указом № 510. Дополнительное и, по нашему мнению, излишнее детерминирование в подп. 1.4 п. 1 ст. 2 НК опровержение презумпции добросовестности налогоплательщика на основании документально подтвержденных сведений связано в первую очередь с порочной практикой действовавшего ранее Указа Президента Республики Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств» (далее – Указ № 488), заключающейся в моделировании отрицательной правовой реальности для субъектов предпринимательской деятельности на сомнительной со стороны контролирующих органов доказательной базе. Косвенным подтверждением данного тезиса является нормативное закрепление более адекватного, отвечающего современным реалиям взаимодействия контролирующих органов и налогоплательщиков механизма выявления нарушений законодательства<sup>8</sup>, который все равно оставляет открытым вопрос о возможной реинкарнации положений Указа № 488.

Резюмируя вышесказанное, следует констатировать, что как публичная власть имеет возможность поставить под сомнение законность поведения частного субъекта, так и частный субъект вправе усомниться в законности действий публичной власти. В связи с этим отметим, что проблема недобросовестности должностных лиц контролирующих органов начинает приобретать научное осмысление, наблюдается закрепление в нормативных актах принципа добросовестности как плательщиков, так и других участников налоговых отношений [7, с. 30; 19]. Как считает О. В. Борисова, «отдавая дань стремлению к достижению идей гармоничного равноправия перед законом всех участников экономических отношений, полагаем целесообразной и своевременной легитимизацию в налоговом законодательстве в качестве нормы-принципа добросовестности всех субъектов налогового обязательства, в том числе налогоплательщиков и плательщиков сборов; налоговых и таможенных органов; органов государственных внебюджетных фондов и других государственных учреждений, обеспечивающих общегосударственный интерес» [7, с. 30].

Продолжением содержательного наполнения принципа добросовестности всех участников налоговых отношений выступила позиция судебно-

<sup>5</sup>Пилипенко А. А. Применение судебных доктрин в налоговой сфере // Право.by. 2018. № 2. С. 50–56.

<sup>6</sup>Пилипенко А. А. Теоретико-прикладные аспекты применения концепции должной осмотрительности в налоговой сфере // Право.by. 2018. № 1. С. 57–62.

<sup>7</sup>См. более подробно: Пилипенко А. А. Деловая цель в налоговых отношениях: нормативный и научно-прикладной анализ // Журн. Белорус. гос. ун-та. Право. 2019. № 1. С. 45–51.

<sup>8</sup>О мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 18 апреля 2019 г. № 151 [Электронный ресурс] : постановление Ком. гос. контроля Респ. Беларусь от 09.07.2019 № 3 // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «Юрспектр». Минск, 2020.

го органа Российской Федерации<sup>9</sup>, в соответствии с которой налоговое администрирование должно осуществляться на основе принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания

формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону. Доктринальным признание данной позиции стало постулирование отдельными авторами добросовестности налогового администрирования [20; 21].

### Заключение

1. Критериальность добросовестности налогоплательщика в настоящее время находится в стадиях как доктринального понимания, так и потенциальной возможности закрепления в законодательстве и предопределена в первую очередь формирующейся судебной практикой.

2. Принцип добросовестности в налоговой сфере не является односторонним, так как налогоплательщик вправе требовать от налоговых органов и их должностных лиц добросовестного налогового администрирования, предполагающего учет закон-

ных интересов и ожиданий налогоплательщиков и недопустимость незаконного вмешательства в их предпринимательскую деятельность.

3. В целях обеспечения баланса интересов государства и налогоплательщиков, установления компенсационных механизмов для защиты нарушенных правомерных притязаний частных субъектов принцип добросовестности, закрепленный в налоговом законодательстве Республики Беларусь, должен быть модифицирован в контексте распространения его действия на всех участников налоговых отношений.

### Библиографические ссылки

1. Карасева МВ. *Бюджетное и налоговое право России (политический аспект)*. Москва: Юрист; 2003. 173 с.
2. Даль ВИ. *Большой толковый словарь русского языка*. Москва: АСТ; 2010. 815 с.
3. Монтескье Ш. *О духе законов. Том 1*. Матешук АВ, переводчик. Москва: Мысль; 1999. 672 с.
4. Белов ВА. *К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики*. Москва: Волтерс Клувер; 2006. 96 с.
5. Винницкий ДВ. *Российское налоговое право: проблемы теории и практики*. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс; 2003. 397 с.
6. Стружков АС. Новое о добросовестности налогоплательщиков. *Налоговые споры: теория и практика*. 2006;9: 23–25.
7. Борисова ОВ. Добросовестность в налоговом праве: доктрина, презумпция, принцип. *Налоговые споры: теория и практика*. 2006;4:23–30.
8. Занкин ДБ. Добросовестность налогоплательщика: вопросы теории и практики. *Ваш налоговый адвокат*. 2004;3:92–99.
9. Землянская НИ. Некоторые теоретические и законодательные аспекты финансово-правовой политики Российского государства. *Налоги*. 2016;2:17–21.
10. Нагорная ЭН. *Налоговые споры: оценка доказательств в суде*. Москва: Юстицинформ; 2009. 528 с.
11. Попов ВВ, Тришина ЕГ. Добросовестность налогоплательщика как условие правомерного поведения при уплате налогов (вопросы правоприменения). *Налоги*. 2016;6:25–28.
12. Сериков ЮА. Правовые презумпции в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. *Арбитражный и гражданский процесс*. 2003;4:2–5.
13. Амельчяня Ю, Крук Н. Некоторые аспекты презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин). *Судовы веснік*. 2019;3:69–75.
14. Орлов МЮ. Правовая позиция Конституционного Суда РФ о добросовестности налогоплательщика не может быть включена в налоговое законодательство. В: Пепеляев СГ, редактор. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года*. Москва: Волтерс Клувер; 2006. с. 94–101.
15. Щекин ДМ. Презумпция добросовестности налогоплательщика. *Ваш налоговый адвокат*. 2001;1:21–42.
16. Пашков КЮ. Понятие «добросовестный налогоплательщик» в российском налоговом праве. *Налоги и налогообложение*. 2004;10:33–36.
17. Ардашев ВЛ. Тест на добросовестность или налоговый терроризм. *Налоговые споры: теория и практика*. 2005;2:10–13.
18. Александров Д. О формировании критериев добросовестности налогоплательщика. *Судебный вестник Плюс: экономическое правосудие*. 2019;1:4–11.
19. Сасов КА. Конституционный Суд РФ и недобросовестность должностных лиц налоговых органов. *Налоговые споры: теория и практика*. 2005;9:16–20.
20. Читая РГ. Добросовестность налогового администрирования. *Налоговед*. 2018;12:6–16.
21. Шабанова ИН. К вопросу о добросовестности налоговых органов. *Налоги*. 2020;2:17–20.

### References

1. Karaseva MV. *Byudzhethnoe i nalogovoe pravo Rossii (politicheskii aspekt)* [Budget and tax law of Russia (political aspect)]. Moscow: Yurist; 2003. 173 p. Russian.

<sup>9</sup>Определение СКЭС ВС от 03.08.2018 г. по делу № А40-93786/2017 АО «ВЭБ-лизинг» [Электронный ресурс] // Консультант-Плюс. Россия. М., 2020.

2. Dal VI. *Bol'shoi tolkovyi slovar' russkogo yazyka* [Large definition dictionary of the Russian language]. Moscow: AST; 2010. 815 p. Russian.
3. Montesquieu Ch. *De L'esprit des Loix. Tome 1*. Genève: Barrillot & Fils; 1748. 522 p.  
Russian edition: Montesquieu S. *O dukhe zakonov. Tom 1*. Mateshuk AV, translator. Moscow: Mysl'; 1999. 672 p.
4. Belov VA. *K voprosu o nedobrosovestnosti nalogoplatel'shchika: kriticheskii analiz pravoprimeritel'noi praktiki* [Addressing the issue of taxpayer's unfairness: a critical analysis of law enforcement practice]. Moscow: Walters Clover; 2006. 96 p. Russian.
5. Vinnitsky DV. *Rossiiskoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki* [Russian tax law: the problems of theory and practice]. Saint Petersburg: Juridicheskii tsentr Press; 2003. 397 p. Russian.
6. Struzhkov AS. [New facts about the taxpayers' good faith]. *Nalogovye spory: teoriya i praktika*. 2006;9:23–25. Russian.
7. Borisova OV. [Good faith in tax law: doctrine, presumption, principle]. *Nalogovye spory: teoriya i praktika*. 2006;4:23–30. Russian.
8. Zankin DB. [Taxpayer's good faith: the issues of theory and practice]. *Vash nalogovyi advokat*. 2004;3:92–99. Russian.
9. Zemlyanskaya NI. Certain theoretical and legislative aspects of the financial and legal policies of the Russian state. *Nalogi*. 2016;2:17–21. Russian.
10. Nagornaya EN. *Nalogovye spory: otsenka dokazatel'stv v sude* [Tax disputes: assessment of the evidence in court]. Moscow: Yustitsinform; 2009. 528 p. Russian.
11. Popov VV, Trishina EG. Fairness of a taxpayer as a condition of good behavior while paying taxes (enforcement issues). *Nalogi*. 2016;6:25–28. Russian.
12. Serikov YA. [The legal presumptions in decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation]. *Arbitrazhnyi i grazhdanskii protsess*. 2003;4:2–5. Russian.
13. Amelchenya Y, Kruk N. [Some aspects of the presumption of good faith of the payer of taxes, fees (duties)]. *Sudovy vesnik*. 2019;3:69–75. Russian.
14. Orlov MY. [The legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation on the taxpayer's good faith cannot be included in tax legislation]. In: Pepelyaev SG, editor. *Nalogovoye pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii 2004 goda* [Tax law in the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation of 2004]. Moscow: Walters Clover; 2006. p. 94–101. Russian.
15. Shchekin DM. [The presumption of taxpayer's good faith]. *Vash nalogovyi advokat*. 2001;1:21–42. Russian.
16. Pashkov KY. [The concept of «good faith taxpayer» in Russian tax law]. *Nalogi i nalogooblozheniye*. 2004;10:33–36. Russian.
17. Ardashev VL. [Integrity test or tax terrorism]. *Nalogovye spory: teoriya i praktika*. 2005;2:10–13. Russian.
18. Aleksandrov D. [On the formation of the criteria of taxpayer's good faith]. *Sudebnyy vestnik Plyus: ekonomicheskoye pravosudiye*. 2019;1:4–11. Russian.
19. Sasov KA. [The Constitutional Court of the Russian Federation and unfairness of the officials of taxing authorities]. *Nalogovye spory: teoriya i praktika*. 2005;9:16–20. Russian.
20. Chitaya RG. [Good faith of tax administration]. *Nalogoved*. 2018;12:6–16. Russian.
21. Shabanova IN. On good faith of tax authorities. *Nalogi*. 2020;2:17–20. Russian.

Статья поступила в редколлегию 06.07.2020.  
Received by editorial board 06.07.2020.