

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

На правах рукописи

РОМЕНКО

Владислав Алексеевич

**ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРАВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В
УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Научная специальность 5.1.2. Публично-правовые
(государственно-правовые) науки

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
Кандидат юридических наук, доцент
Кустова Маргарита Валерьевна

Санкт-Петербург

2023

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1. Правовые аспекты развития налогового контроля в отношении физических лиц.....	19
§1. Общая характеристика развития налогового контроля на современном этапе.....	19
§2. Развитие подходов к организации налогового контроля в отношении физических лиц.....	38
Глава 2. Общие проблемы обеспечения прав физических лиц в условиях развития подходов к организации в отношении них налогового контроля.....	66
§1. Проблемы использования в налогообложении физических лиц правовых презумпций как инструмента оптимизации налогового контроля.....	66
§2. Пределы защиты оправданных ожиданий физических лиц как результата налогового контроля.....	79
Глава 3. Обеспечение прав физических лиц в условиях внедрения специальных камеральных проверок.....	99
§1. Обеспечение прав физических лиц при проведении камеральных проверок в отсутствие налоговой декларации.....	99
§2. Обеспечение прав физических лиц при автоматизированном контроле предоставления налоговых вычетов.....	109
Глава 4. Вопросы обеспечения прав физических лиц в условиях распределения контрольных полномочий налогового органа при уплате налога через налогового агента.....	123
§1. Пределы перехода к контролю в отношении физических лиц при неправомерном неисполнении налоговых обязанностей налоговыми агентами.....	123
§2. Проблемы обеспечения прав налогоплательщиков физических лиц при осуществлении контроля в связи с возвратом сумм налога, излишне удержанных налоговым агентом.....	135
Заключение.....	144
Библиография.....	151

Введение

Актуальность темы исследования. Исследование правовых проблем обеспечения прав физических лиц в рамках налогового контроля обусловлено необходимостью поиска баланса между стремлением публичного субъекта к снижению административных издержек в условиях многочисленности соответствующей категории проверяемых субъектов и соблюдением принципов всеобщности и равенства налогообложения, а также изъятия налога в размере не большем, чем это предусмотрено законом.

Правовые споры, в том числе на уровне высших судебных инстанций, относительно соблюдения предопределяемого конституционными требованиями уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков, включая физических лиц, не прекращались на протяжении всего периода развития налогового законодательства. Вместе с тем новым импульсом к обострению соответствующих дискуссий явились процессы глубокой трансформации налогового контроля.

В конце 2014 года руководство Федеральной налоговой службы России анонсировало новую концепцию налогового контроля, направленную на повышение качества налогового администрирования. При этом особое внимание было обращено на новые механизмы проведения камерального и выездного контроля, а также аналитической работы, развитие риск-ориентированного подхода при создании максимально комфортных условий для добросовестных налогоплательщиков, систему коррекции поведения налогоплательщиков¹.

Внедрение новых подходов оживило внимание судебной практики к надлежащей реализации налоговыми органами своих контрольных полномочий, в том числе в контексте необходимости соблюдения принципа добросовестного налогового администрирования, поддержания доверия к действиям государства, а также учета правомерных ожиданий налогоплательщиков, сформированных по результатам налоговых проверок. Особенно заметным это стало в отношении

¹ Качественное улучшение налогового администрирования цель новой концепции налогового контроля // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5075508/?ysclid=lh7dfcbu7o759760608 (дата обращения: 10.05.2023).

физических лиц в связи со спорами, связанными с квалификацией их деятельности в качестве предпринимательской². В тот же период Конституционный Суд РФ обращает внимание на недопустимость возложения на физических лиц негативных имущественных последствий ошибок налоговых органов, допущенных ими в рамках налогового контроля³. В 2020-2021 годах Конституционный Суд РФ, вновь обращаясь к этой проблеме, выражает правовую позицию о том, что неправомерное предоставление физическим лицам налоговых вычетов по НДФЛ должно быть исключено действиями самих налоговых органов, которыми по результатам налоговой проверки принимается решение о действительном размере налоговой обязанности лица за конкретный период⁴.

На фоне формирования судами позиций, касающихся общих параметров обеспечения прав физических лиц в процессе налогового контроля, происходит его дальнейшая трансформация, что находит отражение в новых положениях налогового законодательства. В том числе они связаны с активным внедрением в налоговое администрирование использования современных информационных технологий как одной из главных задач трансформации налоговой системы⁵.

В этих условиях налоговый контроль в отношении физических лиц, при его опоре на традиционные формы, переживает появление принципиально новых налоговых инструментов, нацеленных на повышение эффективности налогового администрирования в рамках новых подходов. Внедрение таких инструментов основывается, в том числе на совершенствовании сопряженного контрольного

² Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53-18839/2016 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71893288/> (дата обращения: 10.05.2023).

³ По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспугина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁴ По делу о проверке конституционности части первой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В. В. Калугарова : Постановление Конституционного Суда РФ от 04.03.2021 № 5-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400317940/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁵ Васильева Е. Г. Трансформация налогового контроля : современная модель правового регулирования // Право и практика. 2022. № 2. С. 88; Доброскок О. В. Трансформация сущности налогового контроля в современных условиях // Научный вестник : финансы, банки, инвестиции. 2021. № 1 (54). С. 45; Кирова Е. А. Трансформация налоговой системы России в условиях становления цифровой экономики // Вестник университета. 2019. № 7. С. 118.

взаимодействия налоговых органов не только с налогоплательщиками - физическими лицами, но и с налоговыми агентами, а также субъектами, обладающими в отношении физических лиц налоговозначимой информацией. Это касается, например, проведения по инициативе налогоплательщика предварительного контроля данных, необходимых для исполнения обязанностей налоговыми агентами, технологии совмещения исчисления налога налоговыми органами с элементами камеральной проверки, принятия налоговыми органами решений на основе полностью автоматизированного контроля и другого.

О том, насколько сложно идет поиск конституционно взвешенных параметров новых процедур с позиций обеспечения прав налогоплательщиков - физических лиц, в том числе в соотношении с правами участвующих в изъятии у них налогов иных обязанных лиц, свидетельствует и нестабильность новых законодательных решений. Так, до сих пор не обеспечивший должной определенности поиск оптимальной модели распределения рисков неправомерного удержания налоговыми агентами налога на доходы у физических лиц дважды приводил к уточнению статьи 226 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) только во втором полугодии 2022 года⁶. Все это дополнительно подтверждает недостаточность концептуальной проработки соответствующих правовых вопросов.

Таким образом, новые вызовы, с которыми сталкивается как законодатель, так и правоприменитель предопределяют необходимость научной проработки проблем обеспечения прав налогоплательщиков - физических лиц в контексте формирования новых подходов к организации с ними контрольного взаимодействия. В том числе нуждаются в переосмыслении в условиях нового правового регулирования и те правовые позиции судов, которые формировались на

⁶ Пункт 9 статьи 226 НК РФ в редакции «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» : федер. закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2022. № 29 (часть II). Ст. 5230; Пункт 10 статьи 226 НК РФ в редакции «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» : федер. закон от 28.12.2022 № 565-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. № 1 (ч. I). 2023. Ст. 12.

начальном этапе внедрения налоговыми органами новой концепции налогового контроля.

Проблема обеспечения прав физических лиц в процессе организации в отношении них процедур налогового контроля еще более обостряется в текущих социально-экономических условиях действия в отношении РФ беспрецедентных по своим масштабам экономических санкций. Это повышает ожидания проявлений налогового патернализма, проведения государственными органами социально-ответственной политики, на что указывает и принятие Федеральной налоговой службой России в отношении физических лиц некоторых специальных мер⁷. В этом контексте обостряются также проблемы конституционной взвешенности при определении оптимальных параметров введения публичным субъектом правовых презумпций, которое имеет место при определении обязанности по уплате физическими лицами налога на доходы в ситуациях, когда у налоговых органов возникают сложности и дополнительные издержки в организации контроля для установления действительной налоговой обязанности плательщика.

Степень разработанности темы исследования. Налоговый контроль неоднократно становился объектом исследования в научной литературе. В частности, исследование налогового контроля осуществлялось Адвокатовой А.С., Арабовым Р.Р., Арановым А.В., Бондаревой Н.А., Болтиновой О.В., Борисовым А.Н., Гончаренко Л.И., Дорофеевой Н.А., Ефремовой Т.А., Ногиной О.А., Казарян Т.Р., Козловым Н.А., Коршуновой М.В., Курбатовым Т.Ю., Кучеровым И.И., Титовым А.А. и Саниной Л.В. Однако их работы были направлены на исследование общих правовых проблем, возникающих в рамках налогового контроля, без детального и комплексного анализа особенностей организации налогового контроля в отношении физических лиц.

⁷ Так, в марте 2022 года Центральный аппарат ФНС России распорядился проводить камеральные проверки деклараций физических лиц, в которых заявлен вычет по НДФЛ, за 15 дней, в то время как предусмотренный законом срок такой проверки составляет 3 месяца. В том числе отмечается, что ускорение проверок носит социальный характер, так как население более оперативно получит возврат налога, что актуально в условиях санкционного давления. См.: ФНС ускорила предоставление налоговых вычетов для россиян // РБК : [сайт]. URL: <https://www.rbc.ru/economics/23/03/2022/6234974b9a7947e6caa7235e> (дата обращения: 10.05.2023).

Исследования, объектом которых становился налоговый контроль в отношении физических лиц, проводились Едроновой В.Н., Телегусом А.В., Смирновой Е.Е., Пчелинцевой А.О. и Поспеловой Е.Б. Вместе с тем обеспечение прав физических лиц в рамках налогового контроля не становилось объектом анализа указанных выше исследователей. В работе Едроновой В.Н. и Телегуса А.В. налоговый контроль в отношении физических лиц исследуется с точки зрения повышения его эффективности⁸. Для этих целей ими предлагается осуществлять налоговый контроль не в отношении отдельных видов налогов, а в отношении налогоплательщика - физического лица⁹. Смирнова Е.Е. обращается к актуальным вопросам планирования и проведения налоговых проверок, а также к вопросам совершенствования форм и методов налогового контроля в целях противодействия схемам уклонения от уплаты налогов¹⁰. Исследование Пчелинцевой А.О. и Поспеловой Е.Б. направлено на общие вопросы налогового администрирования физических лиц, включая вопросы исчисления и уплаты налогов физическими лицами¹¹.

В связи с этим налоговый контроль получил в доктрине пристальное внимание, что проявляется в значительном количестве работ о налоговом контроле. Однако особенности организации налогового контроля в отношении физических лиц, их влияние на обеспечение прав физических лиц в рамках налогового контроля, а также развитие правового регулирования налогового контроля в отношении физических лиц в условиях его трансформации не становились объектом специального исследования до настоящего времени.

Объект и предмет исследования. Объект исследования составляют общественные отношения, связанные с обеспечением прав налогоплательщиков физических лиц в процессе организации в отношении них налогового контроля.

⁸ Едронова В. Н., Телегус А. В. Подходное налогообложение: исторические, методологические и практические аспекты : монография. 2016. С. 172.

⁹ Там же. С. 172.

¹⁰ Смирнова Е. Е. Актуальные вопросы налогообложения и налогового администрирования доходов физических лиц в Российской Федерации : монография. М., 2020. С. 75, 88.

¹¹ Пчелинцева А. О., Поспелова Е. Б. Налоговое администрирование физических лиц : учебное пособие. 2019. С. 100.

Предмет исследования включает в себя нормы законодательства о налогах и сборах, регулирующие налоговый контроль в отношении физических лиц, а также сформированные в правоприменительной практике правовые позиции, которые содержат правовую оценку вопросов обеспечения прав налогоплательщиков в связи с организацией в отношении них налогового контроля.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в выявлении и систематизации правовых проблем обеспечения прав физических лиц, обусловленных особенностями организации в отношении таких лиц налогового контроля в условиях его современной трансформации, и выработке и обоснованию подходов к их разрешению.

Задачи исследования определяются его целью и включают в себя:

- выявление особенностей и тенденций в правовой регламентации организации налогового контроля в отношении физических лиц;
- раскрытие правовых проблем, связанных с обеспечением прав налогоплательщиков физических лиц в условиях трансформации налогового контроля и новых подходов к его организации, а также формирование предложений по их разрешению;
- правовая оценка распределения рисков налоговых потерь бюджета с учетом новых подходов к соотношению контрольного взаимодействия налоговых органов с физическими лицами и иными вовлекаемыми в процесс налогообложения таких лиц субъектами, в том числе в контексте автоматизации процессов налогового администрирования;
- выявление подходов правоприменительной практики к надлежащему обеспечению прав физических лиц в процессе организации в отношении них налогового контроля и их правовая оценка с позиций конституционной взвешенности.

Научная новизна заключается в выявлении правовых проблем обеспечения прав налогоплательщиков - физических лиц, обусловленных особенностями

организации в отношении них налогового контроля в современный период его трансформации, а также предложении подходов к их разрешению.

Основные положения, отличающиеся новизной или содержащие элементы новизны, выносимые на защиту:

1. Организация налогового контроля в отношении физических лиц, понимаемая как система любых нацеленных на его эффективность организационно-правовых средств, обнаруживает на современном этапе элементы качественной трансформации. В том числе наблюдается переход от обычного применения стандартных форм контроля к более сложному их сочетанию со специальными контрольными инструментами. В этом отношении могут быть выделены технологии совмещения исчисления налога налоговым органом с проведением камеральной проверки; внедрение полностью автоматизированного контроля как основания принятия налоговыми органами решений и другие.

Это предопределяет необходимость перенастройки в обеспечении прав физических лиц как субъектов контроля на основе конституционной оценки пределов возложения на них рисков непоступления (несвоевременного поступления) в бюджетную систему налогов, учитывая роли иных обеспечивающих их надлежащее изъятие субъектов (налоговых органов; лиц, представляющих необходимую информацию; налоговых агентов и других). При этом должна быть достигнута согласованность контрольных полномочий налоговых органов в отношении налогоплательщиков с контрольными полномочиями, реализуемыми в отношении иных обеспечивающих надлежащее изъятие у них налогов субъектов.

2. Качественная трансформация организации налогового контроля, нацеленная на обеспечение баланса между снижением публичных издержек при его проведении и налогообложением реальных экономических оснований, требует усиления конституционной взвешенности при использовании в рамках налогообложения доходов физических лиц правовых презумпций, обоснованных сложностью контроля в отношении этой категории субъектов. В том числе в

условиях необходимости стремления социального государства к налогообложению «субъективно чистого дохода» с конституционных позиций нельзя признать оправданным отказ в предоставлении физическим лицам вычета на приобретение объекта жилой недвижимости исключительно в силу взаимозависимости продавца и покупателя.

3. Ориентир на создание комфортных условий для добросовестных налогоплательщиков предопределяет необходимость учитывать влияние результатов налоговых проверок на коррекцию их поведения. В том числе в этом контексте должны подлежать защите правомерные ожидания налогоплательщика - физического лица, обусловленные отсутствием претензий налоговых органов к квалификации экономического характера его деятельности как непредпринимательской в рамках налоговых проверок. Ошибки в этом отношении налоговых органов в отсутствие злоупотреблений со стороны налогоплательщика и препятствий у налоговых органов для надлежащей квалификации могут приводить к ее изменению лишь на будущие налоговые периоды после информирования об этом проверяемого лица.

4. Активное внедрение в процедуры налогообложения информационных технологий позволяет повышать эффективность налогового контроля за счет постепенного расширения случаев самостоятельного исчисления налоговыми органами налогов. Однако это не снимает с налогоплательщиков риски непоступления (несвоевременного поступления) в бюджет налогов в условиях их исчисления на основе информации, представляемой налогоплательщиком. Вместе с тем ответственность за непредставление (ненадлежащее представление) такой информации, когда оно обусловило непоступление (несвоевременное поступление) налогов в бюджет, не должна превышать установленный законом уровень ответственности за неуплату налогов, а тем более приобретать для налогоплательщиков, исходя из параметров их экономической деятельности, конфискационный характер.

5. Принятие налоговым органом решения о предоставлении физическим лицам налоговых вычетов по НДФЛ в рамках упрощенной процедуры по итогам автоматизированного подтверждения налогоплательщиком данных, которые предоставлены третьими лицами (налоговыми агентами, банками), осуществляется в отсутствие полномочий по проверке достоверности прошедших автоматическую сверку данных. В силу этого представляется неоправданным определение автоматической проверки законодателем в качестве камеральной, учитывая полное возложение рисков отмены соответствующего решения при уточнении третьими лицами ранее представленных данных на налогоплательщика - физическое лицо.

Это может породить у налогоплательщика ложные правовые ожидания подтверждения налоговым органом правомерности вычета, что характерно только для камеральной проверки декларации, сопряженной, однако, с более мягкими для налогоплательщика последствиями необоснованного получения средств бюджета. Тем самым падает уровень гарантий защиты прав налогоплательщика, поскольку снижается формальная определенность существенных различий в распределении рисков неправомерного предоставления вычетов в случае его заявления в обычном и упрощенном порядке, что может затруднять свободу выбора налогоплательщиком процедуры исходя из уровня налоговых рисков.

6. Процедура камеральной налоговой проверки в отсутствие декларации физического лица о доходах от продажи недвижимого имущества обнаруживает элементы перехода к уплате налога на основании его самостоятельного исчисления налоговым органом, хотя и при сохранении возможности контрольного взаимодействия с налогоплательщиком. Обеспечивая право налогоплательщика на учет расходов при определении облагаемого дохода, такой подход в контексте конституционного принципа налогообложения чистого дохода не может интерпретироваться как исключаящий необходимость установления налоговым органом действительной обязанности налогоплательщика также в отсутствие взаимодействия с ним. При этом приоритетность учета налоговыми органами

фактических расходов может быть обеспечена путем получения необходимой информации от регистрирующих органов.

Вместе с тем нацеленность новых правил на оптимизацию контрольных процедур не должна приводить к тому, чтобы налогоплательщики, проигнорировавшие обязанность декларирования дохода, оказывались в более благоприятном положении, нежели исполнившие эту обязанность. Это требует последовательного отказа также и от исключительно заявительного порядка учета таких расходов при применении налоговых вычетов по результатам камеральной проверки налоговой декларации.

7. Допустимость перехода от уплаты НДФЛ при участии налогового агента к его уплате на основании самостоятельного декларирования физическим лицом порождает требование согласованности контроля в отношении указанных субъектов в целях исключения элементов дублирования. При этом обеспечение прав налогоплательщика в процессе осуществления налогового контроля должно быть увязано с недопустимостью неограниченного переложения на него рисков неправомерного неисполнения возложенной на налогового агента имущественной обязанности.

В связи с этим, а также в целях устранения угрозы получения публичным субъектом двойного возмещения налоговых потерь представляется недопустимым вовлечение в сферу налогового контроля физических лиц в тех случаях, когда налоговый агент неправомерно не исполняет возложенные на него обязанности по удержанию налога при выплате дохода физическому лицу. Восстановление имущественной сферы налогового агента в результате изъятия у него неправомерно не удержанных сумм может опираться на налоговые инструменты до завершения налогового периода, в котором им была допущена ошибка. В дальнейшем такое восстановление допустимо в рамках иных отраслевых (трудовых, гражданско-правовых) отношений с физическим лицом с учетом установленных отраслевым законодательством ограничений. Это обеспечит учет режима полученных налогоплательщиком вследствие неудержания у него налога

средств как перечисленных по основанию оплаты труда, оплаты услуг по гражданско-правовому договору или иным основаниям.

Методология и методы исследования. В соответствии с целями и задачами исследования автором использовались:

– формально-логический метод (индукция, дедукция, анализ, синтез и обобщение) и описательный метод, необходимые для выявления особенностей и тенденций в правовой регламентации налогового контроля в отношении физических лиц;

– формально-юридический метод, необходимый для толкования норм права, регламентирующих формы и методы налогового контроля, что позволило выявить особенности организации налогового контроля в отношении физических лиц;

– системный и структурно-функциональный метод, позволившие сформировать целостное представление об организации налогового контроля в отношении физических лиц, а также о соотношении контрольного взаимодействия налоговых органов с физическими лицами и иными вовлекаемыми в процесс налогообложения таких лиц субъектами;

– доктринальный подход, с помощью которого с опорой на правовую доктрину исследовались правовые нормы, регламентирующие налоговый контроль, а также нормы, регламентирующие обеспечение прав налогоплательщиков.

Теоретической основой диссертации выступают работы отечественных ученых по налоговому праву: Батарина А.А., Брызгалина А.В., Болтиновой О.В., Васильевой А.Ф., Ведерникова Л.М., Веселовского М.П., Винницкого Д.В., Воронова А.М., Грачевой Е.Ю., Григорьева В.В., Демина А.В., Евтушенко В.Ф., Жутаева А.С., Каменкова М.В., Килинкаровой Е.В., Коломееца Д.С., Красюкова А.В., Крохиной Ю.А., Кустовой М.В., Кучерова И.И., Лакуниной М.А., Лапиной М.А., Лебедева В., Лермонтова Ю.М., Львова Д., Мачехина В.А., Меженина В.А., Ногиной О.А., Овчаровой Е.В., Пепеляева С.Г.,

Свирщевского А.Р., Сосновского С.А., Тютин Д.В., Шевелевой Н.А., Цареградской Ю.К., Ядрихинского С.А. и других; зарубежных ученых: Коммера В. (Kommer V. van), Маттейса А. (Matthijs A.), Пистоне П. (Pistone P.), Шоме П. (Shome P.) и других.

Отдельно следует отметить, что исследование пределов защиты правомерных ожиданий физических лиц как результата налогового контроля стало бы невозможным без опоры на работы следующих отечественных ученых: Арапова Н.А., Зайцевой Н.В., Кондрашовой М.А., Седовой Ж.И., Ядрихинского С.А. и других, а также зарубежных ученых: Драбкин-Рейтера Э. (Drabkin-Reiter E.), Перри А. (Perry A.), Томаса Р. (Thomas R.) и других. Немаловажным в настоящей работе стало обращение к исследованиям, объектом которых являются налоговые агенты. Исследования в данной сфере проводились Евтушенко В.Ф., Жутаевым А.С., Межениным В.А., Коломеецем Д.С., Лакуниной М.А. и другими.

Эмпирическую основу работы составили нормативные правовые акты законодательных и исполнительных органов государственной власти федерального уровня, их проекты, а также правоприменительная практика Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, судов общей юрисдикции и арбитражных судов, а равно письма Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы России. При этом определение хронологических периодов исследования обозначенных нормативных актов и правоприменительной практики основаны на следующем.

В процессе исследования принималось во внимание развитие подходов к организации налогового контроля за весь период действия Налогового кодекса РФ. Однако основной акцент в контексте заявленной темы был сделан на изучении законодательства, которое формировалось в период с 2018 года, поскольку он отмечен законодательными новациями, сопряженными с современной трансформацией налогового контроля. Так, именно в этот период в отношении физических лиц вводится специальный налоговый режим «Налог на

профессиональный доход» (2018 год). Также в 2019 году получают специальную регламентацию камеральные налоговые проверки в отсутствие налоговых деклараций для случаев получения физическими лицами дохода от продажи имущества или получения его в дар (пункт 1.2 статьи 88 НК РФ). В 2021 году вводится упрощенный порядок предоставления налоговых вычетов на основании автоматизированной налоговой проверки (статья 221.1 НК РФ).

В процессе анализа правоприменения акцент сделан, прежде всего, на судебных актах, вынесенных позже 2016 года. Именно в этот период в условиях концептуально новых подходов к организации налогового контроля отмечается формирование новых устойчивых правовых позиций, направленных на защиту прав налогоплательщиков - физических лиц в контексте обеспечения надлежащей реализации налоговыми органами полномочий. В этой части на основе сплошной выборки помимо решений, указывающих на единообразие судебных оценок, особое внимание уделено актам, обнаруживающим различия в подходах к разрешению исследуемых проблем, а также отражающим спорные правовые позиции.

Наряду с этим предметом пристального внимания в процессе исследования явились также знаковые правовые позиции судов, сформированные по вопросам обеспечения прав налогоплательщиков в рамках налогового контроля и до 2016 года. Это необходимо для выявления тенденций в развитии практики реализации нормативных предписаний, касающихся организации налогового контроля в отношении физических лиц с позиций обеспечения их прав.

Выборка правоприменительных актов Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ по налоговым делам соответствующей проблематики имела сплошной характер, что вызвано универсальностью выражаемых высшими судами позиций и их влиянием на формирование правоприменительной практики.

В дополнение к указанной выше эмпирической основе в рамках настоящего исследования также используются статистические данные Федеральной налоговой службы России.

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в выявлении влияния организации налогового контроля в отношении физических лиц на обеспечение их прав, а также выработке подходов к развитию правовых гарантий их защиты. Сформулированные в работе выводы могут быть использованы для совершенствования законодательства и правоприменительной практики по вопросам обеспечения прав налогоплательщиков - физических лиц в условиях новых подходов к его организации. Кроме того, результаты исследования могут быть использованы для дальнейших исследований в области административного и налогового права.

Степень достоверности и апробация результатов исследования. Достоверность исследования подтверждается выбором и применением общераспространенной научной методологии исследования, а также анализом обширного эмпирического материала.

Основные результаты настоящего исследования обсуждались на заседании кафедры административного и финансового права СПбГУ в апреле 2023 года, а также прошли научную экспертизу в рамках реализации научного проекта № 20-311-90050, поддержанного Российским фондом фундаментальных исследований по результатам конкурса лучших проектов фундаментальных научных исследований, выполняемых молодыми учеными, обучающимися в аспирантуре («Аспиранты»).

Основные положения и выводы диссертационного исследования отражены в следующих публикациях в научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки РФ, а также сборниках докладов на конференциях:

1. Роменко, В.А. Правовые проблемы контроля за уплатой физическими лицами налога на доходы от продажи недвижимого имущества / В. А. Роменко //

Финансовое право. – 2022. – № 7. – С. 40-44. – DOI 10.18572/1813-1220-2022-7-40-44;

2. Роменко, В.А. Право на применение профессионального налогового вычета физическими лицами, деятельность которых признается предпринимательской по результатам налогового контроля / В. А. Роменко // Финансовое право. – 2021. – № 5. – С. 37-41. – DOI 10.18572/1813-1220-2021-5-37-41;

3. Роменко, В.А. Является ли вычет на строительство личного жилья налоговой льготой? / В.А. Роменко // Налоговед. – 2020. – № 11. – С. 63-72;

4. Роменко, В.А. Ограничение права на имущественные налоговые вычеты в сделках между взаимозависимыми лицами / В.А. Роменко // Налоговед. – 2020. – № 7. – С. 54-63;

5. Роменко, В.А. Заявление имущественного налогового вычета НДФЛ в отношении расходов на имущество, понесенных в период осуществления предпринимательской деятельности // Материалы Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-2020». – 2 изд., перераб. и допол. / В.А. Роменко. – Текст : электронный ; отв. ред. И.А. Алешковский, А.В. Андриянов, Е.А. Антипов – Москва : МАКС Пресс, 2020. – URL: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2020/data/19753/112690_uid163161_report.pdf (дата обращения: 10.05.2023);

6. Роменко, В.А. Конституционно-правовой анализ ограничения права на применение имущественных налоговых вычетов при совершении сделки купли-продажи личного жилья между взаимозависимыми лицами (Определение КС РФ от 18 июля 2019 № 2115-О и др.) // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2019 года : По материалам XVII Междунар. науч.-практ. конф. 24–30 апреля 2020 г., Москва : [сборник] / В.А. Роменко – Текст : непосредственный ; под ред. С.Г. Пепеляева. – Москва : Статут, 2021. – С. 80-91;

7. Роменко, В.А. Налоговая декларация по НДФЛ при получении доходов от продажи недвижимого имущества в размере, не превышающем имущественный

налоговый вычет в нормативной величине // Материалы Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-2022» / В.А. Роменко. – Текст : электронный; отв. ред. И.А. Алешковский, А.В. Андриянов, Е.А. Антипов, Е. И. Зимакова. – Москва : МАКС Пресс, 2022. – URL: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2022/data/25872/146642_uid163161_report.pdf (дата обращения: 10.05.2023);

8. Роменко, В.А. Содержание понятия «действительный размер налогового обязательства»: анализ практики Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2020 года : по материалам XVIII Междунар. науч.-практ. конф. 20–28 апреля 2021 г., Москва : [сборник] / В. А. Роменко. – Текст : непосредственный; под ред. С.Г. Пепеляева. – Москва : Статут, 2022. – С. 123-128.

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, 4 глав, объединяющих собой 8 параграфов, заключения и библиографии.

Глава 1. Правовые аспекты развития налогового контроля в отношении физических лиц

§1. Общая характеристика развития налогового контроля на современном этапе

Обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов в размере большем, чем это предусмотрено законом¹². Это обеспечивается установлением механизма налогообложения, нацеленным на полноту и своевременность взимания налогов, и одновременно надлежащим правовым характером связанной с таким изъятием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц¹³. Первое предполагает необходимость определения всех

¹² По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью Парус : Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П (пункт 2 Мотивировочной части) // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72086006/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб» : Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П (пункт 2 Мотивировочной части) // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70570372/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «ЗИС» на нарушение : Определение Конституционного Суда РФ от 19.12.2019 № 3531-О «конституционных прав и свобод пунктами 1, 3, 4 и 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/73395273/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Алтайоптфарм» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 153, пунктами 1 и 2.1 статьи 154, а также пунктом 4 статьи 166 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 23.10.2014 № 2320-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70570372/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статей 304 и 305 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2013 № 966-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/70405132/> (дата обращения: 10.05.2023); По жалобе гражданина Ключева Александра Николаевича на нарушение его конституционных прав пунктами 1 и 2 статьи 253 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 384-О-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70052230/> (дата обращения: 10.05.2023); По жалобе гражданки Грудцыной Людмилы Ярославовны на нарушение ее конституционных прав положениями статей 21 и 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате и статей 221 и 264 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 01.12.2009 № 1553-О-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/1794118/> (дата обращения: 10.05.2023); и другие.

¹³ По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета) : Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 № 10-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/hotlaw/federal/198917/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева : Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12036180/> (дата обращения: 10.05.2023).

элементов налогообложения в соответствии с базовыми принципами, включая всеобщность и равенство налогообложения, учет фактической способности к уплате налога. Второе достигается за счет установления системы налогового контроля, под которым понимается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогового законодательства (пункт 1 статьи 82 НК РФ).

В международных руководящих принципах контроля признается, что «контроль не является самоцелью, а представляет собой неотъемлемую часть системы регулирования, которая направлена на вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем»¹⁴. Обозначенное определение содержит ключевые направления контроля: выявление нарушений и предотвращение или сокращение нарушений.

Отечественные исследователи также неоднократно обращались к понятию налогового контроля. Так, Ногина О.А. определяет налоговый контроль как «составную часть формируемого государством организационно-правового механизма управления, представляющую собой особый вид деятельности специально уполномоченных государственных органов, в результате которой обеспечивается установленное нормами налогового права исполнение обязанностей в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение

¹⁴ Статья 1 Лимской декларации руководящих принципов контроля : принята в г. Лиме 17.10.1977 - 26.10.1977 IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) // СПС «КонсультантПлюс»

налоговых правонарушений»¹⁵. В этом определении усматривается корреляция пониманию контроля, которое содержится в Лимской декларации.

В целях оценки сущности и роли налогового контроля Крохина Ю.А. обращает внимание на необходимость рассматривать данное понятие «в узком и широком смыслах»¹⁶. Раскрывая обозначенное понимание налогового контроля, она отмечает, что «в широком смысле под налоговым контролем понимается совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов»¹⁷, а «в узком смысле под налоговым контролем понимается контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов»¹⁸.

Иное понимание налогового контроля в узком и широком смысле дается Ткаченко Р.В. Так, под налоговым контролем в широком смысле он понимает «разноплановую деятельность должностных лиц компетентных органов государственной власти, включая постановку налогоплательщиков на учет, проведение налогового мониторинга, налоговых проверок и иных форм налогового контроля»¹⁹. В свою очередь, налоговый контроль в узком смысле слова им рассматривается как «проведение налоговых проверок налоговыми органами»²⁰. Представляется, однако, что налоговый контроль в узком смысле не ограничивается только налоговыми проверками, так как Налоговый кодекс РФ устанавливает и иные формы налогового контроля.

В этой связи более обоснованным представляется разграничение налогового контроля в узком и широком смысле, предлагаемое Деминым А.В. В широком смысле налоговый контроль понимается им как «контроль государства за

¹⁵ Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории. СПб., 2002. С. 38.

¹⁶ Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов. 10-е изд., перераб. и доп. М., 2023. С. 184.

¹⁷ Там же. С. 184.

¹⁸ Там же. С. 184.

¹⁹ Налоговый контроль. Налоговые проверки : учебное пособие для магистратуры. М., 2021. С. 27.

²⁰ Там же. С. 27.

соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на всех этапах налогового процесса: от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности»²¹. В свою очередь, налоговый контроль в узком смысле им определяется как «властные действия уполномоченных органов государства по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами»²².

Наряду с определением понятия налогового контроля в правовой доктрине выделяют понятие налоговое администрирование. Гончаренко Л.И. к основным его элементам относит «контроль за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками; контроль за реализацией и исполнением налогового законодательства налоговыми органами; организационное, методическое и аналитическое обеспечение всех направлений профессиональной деятельности уполномоченных органов, а также мониторинг и разработку предложений по реформированию механизма исчисления налогов, технологий и методов налогового контроля»²³. При сопоставлении понятия налогового администрирования с понятием налогового контроля можно отметить, что первое шире по смыслу, в том числе налоговый контроль в любом случае не охватывает контроль за исполнением налогового законодательства налоговыми органами.

Помимо налогового контроля в узком и широком смысле Эриашвили Н.Д. и Коршунов Н.М. предлагают рассматривать налоговый контроль в организационном, методическом и техническом аспектах, где «организационный аспект представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов; методический охватывает методы осуществления контрольных действий; технический заключается в совокупности приемов проверки, их последовательности и взаимосвязки»²⁴.

²¹ Демин А. В. Налоговое право России : учебное пособие. Красноярск, 2006. С. 202.

²² Там же. С. 203.

²³ Гончаренко Л. И. Налоговое администрирование и контроль : учебник. М., 2020. С. 20.

²⁴ Эриашвили Н. Д., Коршунова М. Н. Налоговый процесс : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент», «Финансы и кредит», «Юриспруденция». М., 2020. С. 185.

В рамках настоящей работы будут рассматриваться особенности организации налогового контроля, определяемого в узком смысле как деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах. При этом под организацией налогового контроля для целей настоящего исследования понимается система любых нацеленных на его эффективность организационно-правовых средств, охватывающих не только определение его субъектов, объектов и применяемых в определенном соотношении форм контроля. Понимаемая в широком смысле, эта организация может предполагать также нацеленное на достижение эффективности контроля формирование правил налогообложения, основанных, в том числе, на использовании налоговых презумпций. В этом случае само формирование налоговых правил может быть подчинено идее создания оптимальных условий для осуществления в будущем эффективного контроля за их соблюдением.

Налоговый контроль базируется на принципах, определяющих основы его организации и осуществления, которыми должны руководствоваться субъекты налогового контроля при осуществлении ими контрольных мероприятий²⁵. В Налоговом кодексе РФ такие принципы не выделяются и не систематизируются, однако они разработаны в правовой доктрине и в практике высших судов.

Так, в доктрине исследователями выделяются общеправовые принципы налогового контроля, включая принципы законности, юридического равенства, соблюдения прав человека и гражданина, гласности и другие.²⁶ Наряду с общеправовыми принципами выделяется группа специальных принципов налогового контроля, в число которых большинство исследователей включает принципы всеобщности, единства, территориальности налогового контроля, принцип ограничения сферы налогового контроля только вопросами исполнения

²⁵ Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории. С. 71.

²⁶ Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории. С. 71-74; Цинделиани И. А. Налоговое право : учебник для бакалавров. 2-е изд. М., 2016. С. 210-211; Грачева Е. Ю. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы : монография. М., 2013. С. 194-195; Гончаренко Л. И. Указ. соч. С. 110; Демин А. В. Налоговое право России : учебное пособие. Красноярск, 2006. С. 205-206; Дадашев А. З. Налоговый контроль в Российской Федерации : учебное пособие М., 2023. С. 13-14.

обязанностей лиц, предусмотренных налоговым законодательством, принципы объективности и достоверности, а также документального оформления результатов налогового контроля и другие²⁷.

Заслуживает также внимания выделение отдельными авторами принципов, направленных на то, чтобы издержки налогового контроля не превышали положительный эффект от взимания налогов. К таковым могут быть отнесены «принципы эффективности контроля»²⁸, «соблюдения экономической целесообразности налогового контроля как соответствия целей контроля и затраченных средств»²⁹; а также «принцип процессуальной экономии при применении процедур налогового контроля»³⁰.

В зарубежной правовой доктрине в дополнение к указанным выше принципам выделяется принцип добросовестного государственного управления в налоговых процедурах, который заключается в необходимости максимизировать эффективность действий налоговых органов в интересах общества, из чего проистекает требование беспристрастной защиты прав налогоплательщиков³¹. В этой связи также отмечается, что соблюдение формальных требований к налоговым процедурам никогда не должно становиться основной целью, так как излишний формализм может повлечь вынесение правоприменительных актов, противоречащих основам налогообложения³².

Также представляются значимыми выделяемые в зарубежной доктрине принципы соразмерности (пропорциональности) налогового контроля и недопустимости привлечения к ответственности дважды за одно деяние (*non bis in idem*). Принцип соразмерности заключается в том, что налоговым органам

²⁷ Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории. С. 75-84; Цинделиани И. А. Налоговое право : учебник для бакалавров. С. 210-211; Грачева Е. Ю. Указ. соч. С. 194-195; Гончаренко Л. И. Указ. соч. С. 110.

²⁸ Гончаренко Л. И. Указ. соч. С. 110-111.

²⁹ Попонина Н. А. Налоговый контроль во Франции // Финансы. 2000. № 10. С. 33.

³⁰ Овчарова Е. В. Юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства: какой она должна быть? // Финансовое право. 2021. № 11. С. 16.

³¹ Pistone, P. Tax Procedures. Text : electronic. IBFD, 2020. P. 24. URL: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,shib&db=e000xww&AN=2501600&lang=ru> (access date: 10.05.2023).

³² Ibid. P. 25.

необходимо предпринимать действия, строго необходимые для достижения поставленных перед ними целей. Недопустимость привлечения к ответственности дважды за одно деяние (*non bis in idem*), применительно к налоговому контролю подразумевает материальную (*non bis puniri*) и процессуальную стороны (*non bis vexari*), которые направлены на исключение для налогоплательщика необходимости действовать дважды для защиты своих прав, затронутых действиям налоговых органов³³.

Особого упоминания заслуживает также сформулированный Конституционным Судом РФ принцип поддержания доверия к закону и действиям государства, направленный на обеспечение правовой определенности и предсказуемого правового регулирования³⁴. Его действие является важной правовой гарантией того, что уполномоченные государством органы будут строго исполнять законодательные предписания при внимательной и ответственной оценке фактических обстоятельств, с которыми закон связывает возникновение, изменение и прекращение прав³⁵.

Кроме того, данный принцип выражается в том, что при разрешении споров с участием публично-правовых образований необходимо принимать во внимание оценку их действий (бездействия), в частности ненадлежащее исполнение ими

³³ Ibid. P. 27.

³⁴ По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона «О почтовой связи» и пункта 2 статьи 62 Федерального закона «О связи» в связи с жалобой гражданина М.Д. Малинина : Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405938793/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью Парус : Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72086006/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности части 5 статьи 36 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам военной службы в органах военной прокуратуры и военных следственных органах Следственного комитета Российской Федерации» в связи с запросом Северо-Кавказского окружного военного суда : Постановление Конституционного Суда РФ от 19.04.2018 № 16-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71826620/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности части 3 статьи 71 Федерального закона «Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации : Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 17-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71004184/> (дата обращения: 10.05.2023).

³⁵ По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова : Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74231418/> (дата обращения: 10.05.2023).

своих обязанностей, совершение ошибок, разумность и осмотрительность в реализации ими своих правомочий³⁶.

В качестве определяющего основы организации налогового контроля может быть воспринят также принцип недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля³⁷.

В актуальной правоприменительной практике также выделяется принцип добросовестного налогового администрирования, который в интерпретации Верховного Суда РФ означает необходимость учета законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону³⁸. Развивая содержание данного принципа, Верховный Суд РФ отмечал, что из него проистекает недопустимость отказа в осуществлении прав налогоплательщиков только по формальным основаниям, не связанным с существом реализуемого права, а также по мотивам, обусловленным лишь удобством налогового администрирования³⁹.

В этом контексте впоследствии Верховный Суд РФ также отмечал, что при оценке законности доначисления налогов по результатам налоговой проверки имеет значение правильность определения недоимки налоговым органом, исходя из обстоятельств, которые могли быть установлены при добросовестном исполнении своих обязанностей должностными лицами налогового органа и содействии налогоплательщика в их установлении⁴⁰. Обращаясь к принципу

³⁶ Там же.

³⁷ По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева : Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12036180/> (дата обращения: 10.05.2023).

³⁸ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/72005846/> (дата обращения: 10.05.2023); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 по делу № А40-24375/2017 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/72806656/> (дата обращения: 10.05.2023).

³⁹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 по делу № А79-12226/2017 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/72196778/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁴⁰ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.02.2020 № 309-ЭС19-21200 по делу № А47-7120/2018 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/73714246/> (дата обращения: 10.05.2023).

добросовестного налогового администрирования, следует согласиться с Лысенко Е.Д., который отмечал, что данный принцип был «выработан для противодействия поведению налоговых органов, которое формально соответствует законодательству, но противоречит целям налогового контроля и (или) причиняет вред налогоплательщику»⁴¹.

Из принципа добросовестного налогового администрирования также проистекает обязанность налоговых органов в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства⁴². К этому относится необходимость учета всех показателей, влияющих на формирование налоговой базы, как выявленных в ходе проверки, так и отраженных в бухгалтерском и налоговом учете налогоплательщика⁴³. При этом именно на налоговый орган, обладающий всей полнотой информации о налоговых последствиях деятельности налогоплательщика, возлагается обязанность учесть такие показатели. В связи с этим в судебной практике признается неправомерным бездействие налоговых органов в этом отношении⁴⁴. Данное проявление принципа добросовестности в деятельности налоговых органов оказывает влияние на обеспечение прав налогоплательщиков, так как, руководствуясь им, налогоплательщики также вправе предполагать, что налоговым органом в рамках установленных форм

⁴¹ Лысенко Е. Д. Принцип добросовестного налогового администрирования // Образование и право. 2020. № 7. С. 137.

⁴² Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб акционерного общества «Кредит Европа Банк» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2018 № 526-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71913840/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁴³ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.07.2017 № Ф01-2473/2017 по делу № А79-10989/2015 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Верховного Суда РФ от 12.12.2017 № 301-КГ17-14742 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71832104/> (дата обращения: 10.05.2023); Письмо ФНС России от 18.01.2018 № СА-4-7/756@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71896500/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁴⁴ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.11.2016 по делу № 305-КГ16-10138, А40-126568/2015 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71552548/> (дата обращения: 10.05.2023); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.01.2017 № 305-КГ16-13478 по делу № А40-159258/2015 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71597496/> (дата обращения: 10.05.2023).

налогового контроля будут определены все необходимые обстоятельства для определения действительной обязанности по уплате налога.

Таким образом, организация налогового контроля на современном этапе правового регулирования базируется на значительном количестве принципов, направленных как на оптимизацию налогового контроля, так и на обеспечение прав налогоплательщиков, в отношении которых такой контроль осуществляется. В условиях трансформации налогового контроля приобретают важное значение принципы налогового контроля, направленные на поддержание необходимого уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков, которые могут быть нарушены вследствие ошибок, упущений или бездействия налоговых органов.

Выбор форм, субъектов, в отношении которых осуществляется налоговый контроль, а также объектов налогового контроля разграничивается законодателем в зависимости от субъектов, на которых возлагается обязанность по исчислению налога. В правовой доктрине признается, что обязанность по исчислению налога возлагается на лицо, которое обладает «документально оформленной информацией для исчисления налога»⁴⁵ и «способно оперативно и достоверно исполнить обязанность по его исчислению»⁴⁶. В рамках действующего правового регулирования Налоговый кодекс РФ допускает возложение обязанности по исчислению налога как на самого налогоплательщика, так и на налогового агента или налоговый орган (пункты 1, 2 статьи 52 НК РФ), что предопределяет и различия в параметрах налогового контроля, обеспечивающего надлежащее исполнение налоговых обязательств.

В случае исчисления налога налоговым органом параметры контроля сужаются до проверки своевременности исполнения налогоплательщиком направляемых ему налоговым органом уведомлений (пункт 2 статьи 52 НК РФ).

Возложение обязанности по исчислению налога на налогового агента исключает по общему правилу возникновение контрольных отношений между

⁴⁵ Батарин А. А. Правовое регулирование исчисления налога: монография М., 2014. С. 81.

⁴⁶ Красюков А. В. Порядок исчисления налога // Финансовое право. 2021. № 3. С. 19.

налогоплательщиком и налоговым органом. Надлежащее исполнение возложенной на налогоплательщика публичной имущественной обязанности обеспечивается контролем за исполнением производной налоговой обязанности самого налогового агента. В связи с этим налоговые агенты представляют в налоговые органы по месту своего учета расчеты, в отношении которых осуществляется камеральный контроль (пункт 1 статьи 88 НК РФ).

Налогоплательщик, пассивно претерпевающий изъятие у него налога налоговым агентом, может быть вовлечен в контрольные налоговые отношения только в случае перехода от порядка уплаты налога при участии налогового агента к уплате налога на основании налогового декларирования. В этом случае должна быть обеспечена согласованность контрольного взаимодействия налогового органа с налогоплательщиком и налоговым агентом в целях исключения элементов дублирования при проведении контрольных мероприятий.

В случае самостоятельного исчисления и декларирования налога налогоплательщик становится и самостоятельным субъектом отношений камерального налогового контроля.

Камеральная налоговая проверка предполагает активную роль налоговых органов в выявлении нарушений, на которые может указывать налоговая декларация. Во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов и тем более обнаружения признаков налогового правонарушения налоговый орган обязан воспользоваться правомочием по истребованию у налогоплательщика необходимой информации. В силу этого налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, то у налогового органа отсутствуют сомнения в правильности уплаты налогов⁴⁷.

⁴⁷ По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/12149923/> (дата обращения: 10.05.2023).

Для более углубленного налогового контроля в отношении налогоплательщика налоговые органы вправе прибегнуть к выездной налоговой проверке, которая предусматривает более широкие полномочия налоговых органов для проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налогов по сравнению с камеральной налоговой проверкой (пункты 1, 4, статьи 89 НК РФ). Однако в этом отношении Конституционный Суд РФ прямо указывал на недопустимость дублирования контрольных мероприятий, осуществляемых в рамках выездных и камеральных налоговых проверок⁴⁸.

Дублирование, в частности, возникало бы в случае, если в рамках камеральной налоговой проверки налогоплательщик представил налоговому органу необходимые документы для проверки правильности исчисления налога, однако налоговый орган, иницилируя проведение выездной проверки, осуществлял бы в рамках нее повторную проверку документов, которые ранее были предметом исследования при камеральной налоговой проверке. В этой связи представляются неправомерными действия налоговых органов, заключающиеся в пересмотре результатов камеральной проверки декларации в рамках выездной налоговой проверки. Иное приведет к избыточности налогового контроля, направленного на выявление тех же обстоятельств и сбор тех же доказательств, которые были установлены и получены налоговым органом в рамках проведенной ранее камеральной проверки.

Представляется, что в этом случае можно усматривать реализацию процессуального аспекта принципа недопустимости привлечения к

⁴⁸ Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб публичного акционерного общества «Акционерная компания «АЛРОСА» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 8 статьи 75, пунктом 1 статьи 109, подпунктом 3 пункта 1 статьи 111, пунктом 1 статьи 122, пунктом 1 статьи 252, подпунктом 3 пункта 1 статьи 253, абзацем пятым пункта 1 статьи 261 и пунктом 16 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 18.07.2019 № 2116-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/12153820/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71374688/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/1795075/> (дата обращения: 10.05.2023).

ответственности дважды за одно деяние (*non bis in idem*). Он проявляется в том, что на налогоплательщика не может быть возложена обязанность повторно доказывать свою невиновность во вменяемом налоговым органом правонарушении, если ранее налоговый орган уже дал свою оценку действиям налогоплательщика, а предпосылки для пересмотра такой оценки отсутствуют. Это значит, что если налоговый орган на основании совокупности доказательств в их взаимной связи пришел к выводу об отсутствии нарушений законодательства о налогах и сборах со стороны налогоплательщика, то он не вправе на основании той же совокупности доказательств, но уже в рамках иной процедуры прийти к другому выводу.

Давая общую характеристику налогового контроля, особое внимание необходимо обратить на его качественную трансформацию на современном этапе, что находит проявление и в совершенствовании его правовой регламентации. В связи с этим законодательство о налоговом контроле как в РФ, так и в зарубежных странах переживает значительные изменения, связанные с расширением взаимодействия с налогоплательщиками в электронной форме, а также с оптимизацией налогового администрирования, предполагающей там, где это возможно, самостоятельное исчисление налоговыми органами сумм налогов на основе использования различных каналов получения налоговозначимой информации⁴⁹.

Таким образом, совершенствование налогового контроля осуществляется по нескольким направлениям. В качестве одного из них можно обозначить активное внедрение в процессе налогового контроля информационных технологий. ФНС России использует единую информационную систему, обеспечивающую автоматизацию деятельности налоговых органов по всем выполняемым в соответствии с Положением о ФНС России функциям (АИС Налог-3)⁵⁰. Данная

⁴⁹ Налоговозначимая информация это особый тип информации, предназначенный исключительно для целей налогообложения, содержащий сведения об экономической деятельности налогоплательщика и его личные данные. См : Крохина Ю.А. Правовой режим защиты налоговой информации и вопросы его оптимизации // *Налоги и финансы*. 2015. № 7. С. 40.

⁵⁰ Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3») : Приказ ФНС от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (дата обращения: 10.05.2023).

система направлена на решение таких задач, как: снижение издержек налогового администрирования; совершенствование процедур взаимодействия с органами государственной власти; повышение качества контрольной работы и другие⁵¹. В доктрине отмечается, что данная информационная система работает по принципу экстерриториальности, поскольку камеральный контроль с использованием данной системы позволяет сопоставлять данные налогоплательщиков, стоящих на учете в разных налоговых органах, ввиду чего усматривается снижение роли принципа территориальности налогового контроля⁵².

С использованием АИС Налог-3 налоговые органы учитывают информацию, получаемую от регистрирующих органов (пункт 4 статьи 85 НК РФ⁵³), и используют ее как для разрешения вопроса о назначении мероприятий налогового контроля, так и для их реализации. Помимо этого налоговые органы получают также сведения о налогоплательщиках от российских банков, включая сведения о наличии счетов, вкладов и об остатках денежных средств (пункт 2 статьи 86 НК РФ).

Кроме того, налоговые органы участвуют в автоматическом обмене финансовой информацией с налоговыми органами зарубежных стран, получая информацию о счетах и движении денежных средств резидентов РФ на счетах в зарубежных финансовых организациях⁵⁴. Налоговый контроль в отношении

⁵¹ Пункт 4: Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3») : Приказ ФНС от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁵² Цинделиани И. А. Финансовое право в условиях развития цифровой экономики : монография М., 2019. С. 248.

⁵³ Соглашение о взаимодействии и взаимном информационном обмене Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии и Федеральной налоговой службы, утвержденное ФНС России, Росреестром 03.09.2010 № ММВ-27-11/9/37 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/12179304/> (дата обращения: 10.05.2023); Письмо ФНС России от 21.12.2017 № БС-4-21/26044@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71765236/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁵⁴ Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией : заключено 29.10.2014 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/73164306/> (дата обращения: 10.05.2023); О порядке передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации : Постановление Правительства РФ от 09.04.2018 № 428 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2018. № 16 (часть II). Ст. 2382; Приказ ФНС России от 28.10.2022 № ЕД-7-17/986@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (дата обращения: 10.05.2023); Агеев С. С. Международные и наднациональные средства защиты прав налогоплательщика в контексте автоматического обмена информацией о финансовых счетах : опыт Европейского союза // Налоги. 2021. № 1. С. 30-35.

доходов налогоплательщиков от источников за пределами РФ на данном этапе правового регулирования обеспечивается автоматическим обменом финансовой информацией с иностранными государствами. Такой обмен осуществляется в рамках статьи 6 Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам⁵⁵, а также Многостороннего соглашения компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией⁵⁶, предусматривающих автоматический обмен любой информацией, которая является значимой для администрирования или обеспечения соблюдения законодательства в отношении налогов.

Отечественные подходы к оптимизации деятельности налоговых органов на основе использования данных, собираемых в электронном виде, свойственны также зарубежным тенденциям в правовом регулировании налогового контроля. Анализируя практику зарубежных государств, ОЭСР отмечает, что на данном этапе налоговые органы используют значительные объемы информации, которые собираются в электронном виде (электронные декларации, информация от третьих лиц), что способствует переходу к оптимальному использованию данных. Одним из значительных нововведений в структуре налогового декларирования стало предложение налогоплательщикам деклараций, предварительно заполненных самими налоговыми органами на основе информации, полученной от третьих лиц. Объем такой предзаполненной декларации определяется на основе электронных источников данных, доступных налоговой администрации⁵⁷. Такая помощь налогоплательщикам в начале процесса декларирования уменьшает административную нагрузку при последующей проверке такой декларации⁵⁸. В РФ налогоплательщикам - физическим лицам в настоящее время также

⁵⁵ Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам : заключена в Страсбурге 25.01.1988 : с изм. и доп. от 27.05.2010 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2016. № 12. Ст. 1586.

⁵⁶ Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией : заключено 29.10.2014 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/73164306/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁵⁷ Tax Administration 2022 : Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Text : electronic. Paris : OECD Publishing, 2022. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1e797131-en/index.html?itemId=/content/publication/1e797131-en> (access date: 10.05.2023).

⁵⁸ Shome P. Taxation history, theory, law and administration, springer texts in Business and Economics / P. Shome. Text : electronic. URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-68214-9> (access date: 10.05.2023).

предоставляются предзаполненные налоговые декларации в личном кабинете налогоплательщика⁵⁹, а также предзаполненные заявления на получение налоговых вычетов по НДФЛ в упрощенном порядке (статья 221.1 НК РФ).

Таким образом, использование информационной системы АИС Налог-3 дает возможность автоматизировать и оптимизировать выполняемые налоговыми органами функции.

Использование информационных технологий позволяет, в том числе, расширить и формы взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами с тем, чтобы сократить издержки налогового администрирования, а также снизить риски неправильного исчисления налога.

В этом направлении публичным субъектом с 2015 года имплементирован в налоговое законодательство налоговый мониторинг как самостоятельная форма налогового контроля (раздел V.2 НК РФ). Данная форма налогового контроля заключается в предоставлении налоговому органу в режиме реального времени доступа к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика, что позволяет проверять правильность и своевременность отражения хозяйственных операций налогоплательщиком для целей налогообложения⁶⁰. Это позволяет освободить таких налогоплательщиков от проведения камеральных и выездных налоговых проверок за периоды, за которые проводится налоговый мониторинг (пункт 1.1 статьи 88, пункт 5.1 статьи 89, пункт 4.1 статьи 89.1 НК РФ).

Развитие электронного взаимодействия с налогоплательщиками, а также обмен информацией с государственными органами или банками позволяет снижать административную нагрузку на отдельные категории налогоплательщиков посредством освобождения от обязанности представлять налоговую декларацию⁶¹.

⁵⁹ Письмо ФНС России от 02.06.2020 № БС-3-11/4224@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74111646/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁶⁰ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 529630-6 // Система обеспечения законодательной деятельности : Государственная Дума Российской Федерации : [сайт]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529630-6> (дата обращения: 10.05.2023).

⁶¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов : Информация Минфина России от 01.10.2020 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/74726236/> (дата обращения: 10.05.2023); «Основные направления бюджетной, налоговой и

В этом направлении с 2019 года вводится налог на профессиональный доход⁶², а с 01.07.2022 года вводится автоматизированная упрощенная система налогообложения⁶³, в рамках которых налогоплательщик освобождается от представления налоговой декларации, а налог исчисляется налоговым органом самостоятельно на основании сведений, представляемых налогоплательщиком или банком.

Такой подход позволяет снижать контрольную нагрузку и на налоговые органы, поскольку в случае аккумулирования сведений от налогоплательщиков в электронной форме информационными системами налоговых органов производится автоматический расчет суммы налога, подлежащей уплате налогоплательщиком.

Одним из направлений совершенствования налогового администрирования становится внедрение системы моделирования и коррекции поведения налогоплательщиков, цель которого создать максимально комфортные условия для добросовестных налогоплательщиков⁶⁴. Так, если налогоплательщиком создан формальный документооборот с «технической компанией», но раскрыты сведения и представлены подтверждающие их документы о действительном поставщике и

таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов : Информация Минфина России от 21.10.2019 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72720274/> (дата обращения: 10.05.2023); Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов : Информация Минфина России от 04.10.2018 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71966310/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁶² О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» : федер. закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2018. № 49 (ч. I). Ст. 7494; По данным ФНС России, подготовленных для национального проекта «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы» по состоянию на 31.03.2023 г., количество самозанятых граждан, зафиксировавших свой статус и применяющих специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» составляет 7 млн. человек, из которых физических лиц 6,7 млн., а индивидуальных предпринимателей 361 тыс. Обращает на себя внимание то, что количество самозанятых граждан, применяющих данный специальный налоговый режим увеличивается, так как по состоянию на 31.03.2022 его применяли всего 4,5 млн. человек, из которых 4,29 млн. являлись физическими лицами, а 256 тыс. индивидуальными предпринимателями. См.: Статистика для национального проекта «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы» // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: <https://rmsp.nalog.ru/statistics2.html#> (дата обращения: 10.05.2023).

⁶³ О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» федер. закон от 25.02.2022 № 17-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2022. № 9 (часть I). Ст. 1249.

⁶⁴ Качественное улучшение налогового администрирования цель новой концепции налогового контроля // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5075508/?ysclid=lh7dfcbu7o759760608 (дата обращения: 10.05.2023).

параметрах совершенных с ним операций, то ФНС России признает допустимым учесть налоговые вычеты и расходы, понесенные по операциям с лицом, осуществившим фактическое исполнение⁶⁵. В этом проявляется коррекция деятельности налогоплательщиков с тем, чтобы те недобросовестные налогоплательщики, которые создавали формальный документооборот, могли получить возможность учесть налоговые вычеты и расходы, если окажут содействие налоговым органам.

Наряду с этим, приоритетной для налоговых органов становится превентивная работа по выявлению и устранению налоговых нарушений, для чего внедряются процедуры медиации с налоговыми органами до начала налоговых проверок проверок⁶⁶. Медиация заключается в привлечении третьей стороны (медиатора), которая помогает сторонам налогового спора выработать соглашение по претензиям налоговой службы⁶⁷. Это свидетельствует о том, что деятельность налоговых органов направлена на выстраивание диалога с налогоплательщиками, в деятельности которых усматриваются нарушения налогового законодательства, с тем, чтобы снизить для таких налогоплательщиков негативные имущественные последствия допущенных нарушений.

Другим важным направлением развития налоговых процедур становится совершенствование риск-ориентированного подхода при планировании выездных налоговых проверок, что позволяет сократить их количество⁶⁸. Тем самым минимизируются издержки на проведение налоговых проверок при одновременном увеличении налоговых поступлений в бюджетную систему⁶⁹.

⁶⁵ Пункт 11: О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400330244/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁶⁶ Медиация новое слово в налоговом контроле // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10853008/# (дата обращения: 10.05.2023).

⁶⁷ Там же.

⁶⁸ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/12153820/> (дата обращения: 10.05.2023); Письмо ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71327652/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁶⁹ Ефремова Т. А. Риск-ориентированный подход как гарант налоговой безопасности государства // *Налоги*. 2022. № 3. С. 42; Сосновский С. А. Категорирование подконтрольных лиц в разных видах контроля // *Налоговед*. 2020. № 5. С. 51.

Обращает на себя внимание результативность этого подхода, применение которого привело за 10 месяцев 2022 года к выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах в 95,4% случаев проведения выездных проверок⁷⁰.

Помимо этого в рамках риск-ориентированного подхода при назначении выездных налоговых проверок налоговыми органами активно проводится предпроверочный анализ налогоплательщиков, который заключается в исследовании деятельности налогоплательщика вне рамок налоговой проверки. Обширность и интенсивность проводимого предпроверочного анализа в отношении налогоплательщиков в отсутствие его законодательного закрепления позволяет ставить вопрос о том, что он становится самостоятельной формой налогового контроля, в рамках которой не всегда обеспечивается надлежащий баланс частных и публичных интересов⁷¹.

Таким образом, на данном этапе правового регулирования налоговый контроль находится на стадии качественной трансформации. Публичный субъект стремится оптимизировать и автоматизировать проводимые налоговыми органами мероприятия налогового контроля. Это достигается, прежде всего, путем все более широкого внедрения в деятельность налоговых органов новых информационных технологий, в рамках которых аккумулируются существенные объемы налоговозначимой информации, а также посредством применения риск-ориентированного подхода, смещающего внимание налоговых органов на тех налогоплательщиков, в действиях которых усматриваются риски нарушения налогового законодательства.

⁷⁰ Всего за 10 месяцев 2022 года была проведена 8031 выездная проверка, из которых в 7664 выездных проверках были выявлены нарушения. См.: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по состоянию на 01.10.2022 // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (дата обращения: 10.05.2023).

⁷¹ Ногина О. А. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как самостоятельная форма налогового контроля // Закон. 2022. № 11. С. 71; Запольский С. В., Васянина Е. Л. Правовые вопросы цифровизации финансового контроля в России // Российский юридический журнал. 2022. № 4. С. 104; Тарибо Е. В. Конституционные рамки предпроверочного анализа // Налоговед. 2022. № 8. С. 21; Зарипов В. М. Почему Налоговый кодекс перестал быть настольной книгой инспектора? // Закон. 2021. № 5. С. 51; Протасов А. И., Стрыгина М. А. Особенности истребования налоговым органом у налогоплательщика документов (информации) о его деятельности вне рамок налоговой проверки // Российский судья. 2023. № 2. С. 5-6; Красюков А. В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки // Финансовое право. 2018. № 1. С. 46.

Трансформация в подходах к налоговому контролю наблюдается и в правоприменительной практике, которая все в большей степени оценивает деятельность налоговых органов не только с точки зрения обеспечения ими законности при осуществлении мероприятий контроля, но и с позиций добросовестного налогового администрирования, правовой определенности и поддержания доверия налогоплательщиков к действиям государства.

§2. Развитие подходов к организации налогового контроля в отношении физических лиц

Налоговый контроль в отношении физических лиц является частью деятельности налоговых органов по соблюдению требований налогового законодательства. В связи с этим правовое регулирование налогового контроля в отношении физических лиц исходит из применения общих принципов, форм и методов налогового контроля, а также находится под влиянием общих тенденций правовой регламентации налогового контроля.

Несмотря на применение к физическим лицам в основе своей тех же форм и методов контроля, что и в отношении организаций, тем не менее, обнаруживается специфика в организации такого контроля. Она проявляется в особенностях сочетания проводимых налоговыми органами контрольных мероприятий, что продиктовано стремлением к сокращению издержек налогового контроля при нацеленности на своевременное исполнение действительной налоговой обязанности каждым налогоплательщиком.

Прежде всего, публичный субъект стремится минимизировать возложение на физических лиц обязанностей по самостоятельному исчислению налогов, с одновременным возложением данной обязанности на налоговых агентов или на налоговые органы. Представляется, что это обусловлено стремлением к взаимодействию налоговых органов с теми участниками налоговых правоотношений, которые являются более компетентными и осведомленными в

налоговой сфере, чем физические лица⁷², при одновременном решении задачи по сокращению числа обязанных лиц, вовлекаемых в контрольные отношения. Этим также снижается административная нагрузка на налоговые органы, которые освобождаются от проверки значительного количества деклараций физических лиц.

Однако такой подход не должен создавать угрозу нарушения принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан уплачивать законно установленные налоги. В связи с этим важно установление эффективного механизма налогового контроля, который исключал бы неуплату налога только по причине выбранного порядка изъятия налога.

Конструируя порядок имущественного налогообложения физических лиц, законодатель возлагает на налоговые органы обязанность по исчислению сумм налога на основании сведений, получаемых ими от регистрирующих органов (пункт 4 статьи 85 НК РФ). Этот механизм налогообложения является действенным только в том случае, если физические лица обращаются за регистрацией прав на имущество, признаваемое объектом налогообложения, поскольку если физическое лицо уклоняется от такой обязанности, то налоговые органы лишаются необходимой для исчисления налога информации.

С тем чтобы уменьшить вероятность нарушения принципа всеобщности налогообложения, публичный субъект возлагает на физическое лицо обязанность по сообщению налоговому органу информации об объекте налогообложения, в отношении которого не было получено налоговое уведомление (пункт 2.1 статьи 23 НК РФ). Прежде всего, это имеет место в тех случаях, когда регистрирующий орган не обладает сведениями об имуществе физического лица, подлежащем налогообложению. Неисполнение данной обязанности влечет ответственность в размере 20% от неуплаченной суммы налога (пункт 3 статьи 129.1 НК РФ), что

⁷² По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П (пункт 4.1 Мотивировочной части)// СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (дата обращения: 10.05.2023).

сопоставимо с ответственностью, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ за неуплату налога вследствие неправомерных деяний налогоплательщика.

Важную роль в расширении полномочий налоговых органов по самостоятельному исчислению налогов, уплачиваемых физическими лицами, играет развитие информационных технологий, обеспечивающих создание необходимых каналов получения налоговозначимой информации. Так, на налоговые органы возлагается обязанность по исчислению налога на профессиональный доход на основании сведений о совершаемых расчетах, представляемых физическим лицом в налоговый орган посредством их отображения в приложении «Мой налог» (пункт 1 статьи 11 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (далее - ФЗ от 27.11.2018 № 422-ФЗ)). Представление расчета свидетельствует о получении налогоплательщиком дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) (пункт 1 статьи 6, пункт 1 статьи 14 ФЗ от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Таким образом, налогоплательщик сообщает налоговому органу сведения о полученном им доходе, на основании чего налоговый орган производит исчисление налога. Вместе с тем, зависимость определения в этом случае налоговым органом налоговой обязанности налогоплательщика от надлежащего предоставления им налоговому органу информации, в отсутствие действенных механизмов ее проверки, влечет стремление законодателя предусмотреть инструменты защиты имущественных интересов публичного субъекта. Речь идет о повышенных размерах штрафа за непредставление налогоплательщиком налоговому органу информации о полученном доходе.

Вызывает вопросы подход законодателя к определению размера таких штрафов. Так, если налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, но налоговым органом выявляется факт неуплаты налога в результате занижения налоговой базы, то с налогоплательщика подлежит взысканию штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога (пункт 1 статьи 122 НК РФ). В случае

совершения такого деяния умышленно, штраф достигает 40% от неуплаченной суммы налога (пункт 3 статьи 122 НК РФ). Однако если налогоплательщик не уплачивает сумму налога в результате непредставления сведений о доходе, подлежащем обложению налогом на профессиональный доход, то к нему может быть применен штраф в размере 20% от размера дохода, сведения о котором не были представлены (пункт 1 статьи 129.13 НК РФ). В случае же повторного непредставления сведений о доходе штраф подлежит взысканию в размере всего такого дохода (пункт 2 статьи 129.13 НК РФ).

Сопоставление ответственности за неуплату налога с ответственностью, которая наступает за несообщение налоговому органу сведений о доходе самозанятого лица, указывает на более высокий уровень последней. Вместе с тем не исключена ситуация, когда самозанятое лицо, не имеющее от своей деятельности регулярных доходов, но допустившее повторное несообщение налоговому органу сведений о полученном доходе, может лишиться средств к существованию.

Обращает на себя внимание тот факт, что ответственность за повторное непредставление плательщиком налога на профессиональный доход сведений о доходе конструировалась законодателем по модели ответственности за неприменение контрольно-кассовой техники. Санкция за данное правонарушение предусматривает штраф для должностных лиц от $\frac{1}{4}$ до $\frac{1}{2}$ размера расчета, осуществленного без контрольно-кассовой техники, а для юридических лиц от $\frac{3}{4}$ до 1 размера расчета, осуществленного без контрольно-кассовой техники (часть 2 статьи 14.5 КоАП РФ). Аналогия между ответственностью за неинформирование налоговых органов в рамках уплаты налога на профессиональный доход и за неприменение контрольно-кассовой техники представляется в целом допустимой, поскольку контрольно-кассовая техника является средством отправки сообщения налоговому органу о произведенном расчете, равно как и приложение «Мой налог» (пункт 1 статьи 11 ФЗ от 27.11.2018 № 422-ФЗ, пункт 2 статьи 7 Федерального

закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в РФ» (далее – ФЗ от 22.05.2003 № 54-ФЗ)).

Вместе с тем такой подход вызывает вопросы относительно соблюдения баланса частных и публичных интересов, учитывая, что осуществление деятельности с применением контрольно-кассовой техники имеет место в условиях ее систематичности. В то же время для вывода о систематичности извлечения стабильных доходов самозанятыми в настоящее время не усматривается достаточных оснований.

Так, по данным ФНС России до 30% из зарегистрированных плательщиков налога на профессиональный доход имеют нулевой доход за 2022 г.⁷³. При этом средний доход плательщиков налога на профессиональный доход в 2022 году составил 260 тыс. руб. в год или 21,6 тыс. руб. в месяц⁷⁴. Если получение таким лицом первого и незначительного по размеру дохода будет сопровождаться в нарушение закона непредоставлением налоговому органу информации, то взыскание с него рассматриваемого штрафа, может лишить его средств к существованию. Это, в свою очередь, может оказать негативное влияние на возможность продолжения им деятельности по извлечению дохода.

Вследствие этого возникают сомнения относительно соответствия такой ответственности, особенно в части штрафа, равного доходу, полученному налогоплательщиком от осуществления хозяйственной операции, требованиям справедливости и соразмерности⁷⁵. Не случайно в связи с этим в правовой доктрине

⁷³ Беленький А. Первый триллион: как растут доходы самозанятых // РБК : [сайт]. URL: https://www.rbc.ru/opinions/own_business/18/04/2023/643d30309a7947a791f116f8 (дата обращения: 10.05.2023).

⁷⁴ Там же.

⁷⁵ По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» : Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12016289/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24.06.1993 «О федеральных органах налоговой полиции» : Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10035095/> (дата обращения: 10.05.2023).

также обращается внимание на то, что санкция, предусмотренная пунктом 2 статьи 129.13 НК РФ является «достаточно жестокой»⁷⁶ и «слишком суровой»⁷⁷.

Большую административную нагрузку по исчислению, удержанию из дохода и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц публичный субъект возлагает на налоговых агентов (пункт 1 статьи 226, пункт 1 статьи 226.1, пункт 1 статьи 226.2 НК РФ). Налоговыми агентами признаются юридические лица, индивидуальные предприниматели, брокеры или иные субъекты налогового права, которые рассматриваются законодателем в качестве лиц, которым свойственна правовая осведомленность и компетентность в налоговой сфере для исчисления НДФЛ. Более того, налоговые агенты, ввиду того что являются источником дохода, обладают документально оформленной информацией, необходимой для исчисления налога, что позволяет рассчитывать на оперативное и достоверное исполнение обязанности по исчислению налога.

Возложение на налоговых агентов обязанности по исчислению и перечислению подоходного налога в бюджет является общераспространенным. Оно рассматривается в качестве основы эффективного налогообложения доходов физического лица, так как позволяет снизить нагрузку как на налогоплательщика, так и на налоговые органы, сокращая риски возможной неуплаты налогов самими налогоплательщиками - физическими лицами, а также гарантируя стабильное поступление налога в бюджет⁷⁸. В доктрине сравнительного налогового права отмечается, что большинство стран выбрали способ уплаты налога в форме удержания налога из дохода при выплате заработной платы⁷⁹, т.е. порядок, аналогичный порядку, установленному в РФ. К таким странам можно отнести⁸⁰

⁷⁶ Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс»

⁷⁷ Тропская С. С. Налогообложение самозанятых и цифровая экономика : налог на профессиональный доход // Финансовое право. 2019. № 5. С. 25.

⁷⁸ Matthijs A., Kommer V. Handbook on Tax Administration. Text : electronic. Amsterdam, 2015. URL: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,shib&db=e000xww&AN=1553346&lang=ru> (access date: 10.05.2023).

⁷⁹ Thuronyi V. Comparative tax law. Hague, 2003., P. 210.

⁸⁰ Hugh J. A. Comparative income taxation. A structural analysis. L., 2020. P. 50, P. 65, P. 88, P. 116, P. 147, P. 166, P. 230, P. 260.

Канаду, Китай, Францию (с 2019 г.), Германию, Индию, Японию, Великобританию (Pay-As-You-Earn), США.

Исторический анализ отечественного законодательства свидетельствует об увеличении случаев, когда законодатель привлекает налоговых агентов для исчисления, удержания из дохода и перечисления в бюджет НДФЛ. В 2013 году обязанности налоговых агентов возложили на профессиональных участников рынка ценных бумаг (статья 226.1 НК РФ). В 2019 году на юридических лиц и индивидуальных предпринимателей возложили обязанности налоговых агентов при выплате дохода договорам купли-продажи (мены) ценных бумаг (абзац 3 пункта 1 статьи 226 НК РФ). В 2022 году на организации были возложены обязанности налоговых агентов по операциям с цифровыми финансовыми активами (пункт 2 статьи 226.2 НК РФ).

Отказываясь от взаимодействия с физическими лицами и возлагая обязанности на налоговых агентов, законодатель стремится к поддержанию баланса, позволяющего, с одной стороны, обеспечить определение действительной обязанности по уплате налога физического лица, а, с другой – оптимизировать контрольную деятельность налоговых органов. Это проявляется, например, в рамках правового регулирования, устанавливающего право физических лиц на получение социального и имущественного вычетов до окончания налогового периода у работодателя - налогового агента. Для того чтобы не обременять налогового агента обязанностями по проверке правильности применения обозначенных налоговых вычетов по НДФЛ, предоставлению такого вычета предшествует предварительный налоговый контроль налогового органа в отношении правомерности его заявления.

Предварительный налоговый контроль соблюдения условий для реализации права на вычет проводится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика с последующим уведомлением о его результатах как налогоплательщика, так и налогового агента (пункт 8 статьи 220 НК РФ). Это позволяет предусмотреть возможность получения вычета у налогового агента,

снимая потенциальную угрозу возможных ошибок последнего при оценке наличия для этого предусмотренных законом оснований.

Особенно важно то, что такое получение вычета у налогового агента под контролем налогового органа обеспечивает изъятие у физических лиц налога в объеме не большем, чем это предусмотрено законом. Дело в том, что альтернативой рассматриваемого порядка является возможность получения налогоплательщиком вычета у налогового органа на основе представления декларации по окончании налогового периода. Принятие налоговым органом решения о предоставлении вычета по результатам камерального налогового контроля декларации обеспечивает возврат из бюджета сумм налога, ранее удержанных налоговым агентом, по итогам налогового периода что усиливает экономическое обременение налогоплательщика, которое может становиться для него весьма чувствительным и даже затрагивать его право на достойное существование.

В то же время в некоторых случаях, принимая во внимание конституционное право налогоплательщика не быть обремененным налогами в объеме большем, чем это предусмотрено законом, законодатель отказывается от уплаты налога через налогового агента, сохраняя камеральный контроль в отношении самого налогоплательщика на основании представляемой им налоговой декларации. Камеральная проверка становится способом подтверждения налоговым органом правильности исчисления налогоплательщиком суммы налога. Нарушения в налоговой декларации должны быть исключены действиями сотрудников налогового органа в рамках такой камеральной проверки⁸¹.

В этом усматривается преемственность с основополагающими подходами к контролю в отношении налога, подлежащего уплате при получении дохода, сформированными еще в дореволюционной России. Так, уже в тот период в

⁸¹ По делу о проверке конституционности части первой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В. В. Калугарова : Постановление Конституционного Суда РФ от 04.03.2021 № 5-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400317940/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности части третьей статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.А. Литвинова : Постановление Конституционного Суда РФ от 22.07.2020 № 38-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74315824/> (дата обращения: 10.05.2023).

доктрине подоходного налогообложения признавалось, что основное требование справедливости, насколько оно выражается в общности обложения, влечет за собой обязанность платить подоходный налог соразмерно своему доходу⁸². При этом был сформирован подход о необходимости налогообложения именно чистого дохода, как уменьшенного на величину произведенных расходов (издержек), направленных на его получение⁸³.

В современной доктрине аналогичного подхода придерживается Конституционный Суд РФ, отмечая, что возложенное на налогоплательщика бремя уплаты такого налога как НДФЛ, исходя из сущности данного налога и императивов, вытекающих из Конституции РФ, должно определяться таким образом, чтобы полученный им доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, в том числе имущественные, а налогом облагался так называемый чистый доход.⁸⁴ Такие элементы налоговой базы НДФЛ как налоговые вычеты позволяют уменьшать ее на произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода расходы и в системе действующего правового регулирования ставят своей целью обеспечить право налогоплательщика на обложение НДФЛ объективно- и субъективно- чистого дохода⁸⁵.

Анализируя формы определения чистого дохода для исчисления подоходного налога в дореволюционный период, Свирщевский А.Р. отмечает, что вычисление чистого дохода каждого плательщика с полной точностью невозможно

⁸² Свирщевский А. Р. Подоходный налог М., 1886. С. 47-48.

⁸³ Львов Д. Курс финансового права. Казань, 1887. С. 289; Рау К. Г. Основные начала финансовой науки. СПб., 1867. С. 140.

⁸⁴ По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации : Постановление Конституционного Суда от 01.03.2012 № 6-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70048228/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой : Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/1786212/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁸⁵ Объективно чистый доход составляет ту часть валового дохода, которая остается за вычетом издержек производства, а субъективно чистый доход это общий доход, из которого вычтены расходы на удовлетворение необходимых потребностей субъекта. Подробнее об этом: Львов Д. Указ. соч. С. 289; Рау К. Г. Указ. соч. С. 140; Свирщевский А. Р. Указ. соч. М., 1886. С. 92-93; Роменко В. А. Является ли вычет на строительство личного жилья налоговой льготой? // Налоговед. 2020. № 11. С. 69.

для финансовой администрации. Это объяснялось в большинстве случаев тем, что самим «плательщикам была неизвестна в точности величина их доходов, а также нежеланием плательщиков давать верные показания о своем чистом доходе и неспособностью податных учреждений, благодаря неимению в их руках руководящих указаний, определять действительную сумму личного дохода»⁸⁶. Веселовский М.П. и Свирщевский А.Р. поддерживали позицию о том, что оценка чистого дохода может производиться лишь «при совместной деятельности плательщиков и податного управления»⁸⁷. И чтобы верно определить чистый доход, «надо, прежде всего, иметь возможность знать его, а поскольку этой возможностью обладают более сами плательщики и менее правительство, то декларации должно быть отведено первое место в системе оценки, а участию бюрократического элемента – последнее»⁸⁸.

Таким образом, в доктрине признается, что обложение налогом чистого дохода является наиболее достоверным, если налогоплательщик самостоятельно определяет размер полученного дохода и исчисляет сумму налога, а налоговый орган проверяет правильность исчисленного налога. Аналогичный механизм определения действительной обязанности по уплате налога в отношении полученного дохода наблюдается в случае возложения на налогоплательщиков - физических лиц обязанности по самостоятельному исчислению налога на доходы, который отражается в налоговой декларации, подлежащей камеральному контролю (пункт 1 статьи 88 НК РФ).

Так, в случае получения дохода от продажи имущества физическое лицо вправе уменьшить доходы на расходы, произведенные для приобретения такого имущества, которые могут быть заявлены налогоплательщиком по итогам налогового периода (подпункт 1 пункта 1 статьи 220, пункт 7 статьи 220 НК РФ). Обложение налогом валового дохода, как это имело бы место при удержании налога налоговым агентом, приведет в данном случае к увеличению налоговой

⁸⁶ Свирщевский А. Р. Указ. соч. С. 190-191.

⁸⁷ Веселовский М. Л. О подоходном налоге. СПб., 1869. С. 47.

⁸⁸ Свирщевский А. Р. Указ. соч. С. 209.

нагрузки на налогоплательщика в течение налогового периода, так как момент удержания налога налоговым агентом и дата реализации права на вычет по НДФЛ оказываются разделенными во времени. Для исключения этого разрыва законодатель предусмотрел самостоятельное исчисление и декларирование дохода налогоплательщиком, что предопределяет и возникновение соответствующих контрольных отношений с налоговым органом (подпункт 2 пункта 1 статьи 228 НК РФ). Следует, однако, оговориться, что на данном этапе правового регулирования законодатель допускает проведение камеральной проверки при получении физическим лицом дохода от продажи недвижимого имущества или при получении имущества в дар и в случае непредставления им налоговой декларации (*подробнее об этом см. пар. 1 гл. 3 настоящей работы*).

Между тем в ряде случаев возложение обязанности на налоговых агентов является невозможным или нецелесообразным. Так, обязанность по самостоятельному исчислению и декларированию налога возлагается на физических лиц при получении ими дохода от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами (подпункт 1 пункта 1 статьи 228 НК РФ). Тот же подход реализован, когда физическое лицо получает доход от источников за пределами РФ (подпункт 3 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Особого внимания требует ситуация перехода от контроля, осуществляемого в отношении налогового агента, к контролю в отношении самого налогоплательщика (подпункт 4 пункта 1 статьи 228 НК РФ). Поскольку такой переход связывается законодателем с ненадлежащей реализацией налоговых обязанностей налоговым агентом, должен быть найден сбалансированный подход для обозначения пределов возложения на налогоплательщика рисков непоступления в этом случае налогов в бюджетную систему в зависимости от характера нарушений со стороны налогового агента. Представляется, что подход может различаться, с одной стороны, для случаев, когда налоговый агент не имел объективной возможности удержать у налогоплательщика налог, но не сообщил об этом налоговому органу, а с другой – для случаев неправомерного удержания

налоговым агентом сумм налога (*подробнее об этом см. пар. 1 гл. 4 настоящей работы*).

Отличает налоговый контроль в отношении физических лиц и то, что физические лица вправе инициировать проведение камеральной налоговой проверки, представив налоговую декларацию в случае, когда такая обязанность не возлагается на физическое лицо (пункт 2 статьи 229 НК РФ). Это связано с регламентированным в Налоговом кодексе РФ порядком реализации права на получение налоговых вычетов по НДФЛ, которые предоставляются по результатам камеральной налоговой проверки (пункт 2 статьи 219, подпункт 5 пункта 2, подпункт 2 пункта 3 статьи 219.1, пункт 7 статьи 220, статья 221 НК РФ). Тем самым право налогоплательщика на получение налоговых вычетов по НДФЛ неразрывно связано с проведением налоговыми органами камеральной проверки.

Вместе с тем законодатель одновременно стремится и к оптимизации в этом случае камерального контроля. Так, в случае заявления налогоплательщиком имущественного налогового вычета при продаже имущества налогоплательщику в приоритетном порядке предлагается получить вычет в размере установленной законом нормативной величины расходов на приобретение соответствующего имущества, причем независимо от того, приобреталось такое имущество по возмездной или безвозмездной сделке.

Это позволяет минимизировать издержки, связанные с проведением налоговыми органами камерального контроля, поскольку исключает необходимость проверять правильность указания и документального подтверждения физическим лицом фактически произведенных расходов. В то же время конституционное требование, касающееся недопустимости требовать уплаты налогов в размере большем, чем это предусмотрено законом, предопределяет также закрепление права налогоплательщика учесть вместо нормативной величины вычета фактические расходы (пункты 1, 2 статьи 220 НК РФ).

В целом отмечается стремление публичного субъекта оптимизировать контрольное взаимодействие налоговых органов с физическими лицами таким образом, чтобы исключить административные издержки на его проведение, в особенности там, где весьма мала вероятность выявления подлежащего налогообложению дохода. Так, законодатель исключает необходимость подачи физическими лицами налоговой декларации в тех случаях, когда не ожидает поступлений в бюджетную систему сумм налогов по результатам камерального контроля.

В том числе в силу абзаца 2 пункта 4 статьи 229 НК РФ отсутствует необходимость декларирования физическими лицами тех доходов, при получении которых налог был удержан налоговыми агентами, а также доходов, не подлежащих налогообложению. Хотя в пояснительной записке к соответствующему законопроекту отсутствовало обоснование этой нормы, на заседании Государственной думы Федерального собрания РФ прямо отмечалось, что данная норма направлена «на улучшение администрирования и отказ от излишней бюрократической процедуры в виде подачи деклараций для тех налогоплательщиков, у которых по закону не возникает обязанности платить подоходный налог»⁸⁹.

По тем же причинам публичный субъект исключает необходимость проведения налоговыми органами камеральной налоговой проверки и в том случае, если физическое лицо получает доход от продажи имущества в размере, не превышающем имущественный вычет по НДФЛ в нормативной величине (абзацы 3-4 пункта 4 статьи 229 НК РФ).

Стремление к минимизации издержек вместе с оптимизацией контрольного взаимодействия налоговых органов с физическими лицами наблюдается и в рамках активного внедрения в деятельность налоговых органов информационных технологий. Это касается использования информационных систем для оказания

⁸⁹ Стенограмма заседания Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации от 18.12.2009 // Государственная Дума Российской Федерации : [сайт]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/220511-5> (дата обращения: 10.05.2023).

содействия физическим лицом при подаче налоговых деклараций через личный кабинет налогоплательщика⁹⁰. Налогоплательщику предлагают форму такой декларации уже с внесенными в нее сведениями о физическом лице, а также о суммах полученного им дохода и уплаченного НДФЛ налоговым агентом⁹¹. В дальнейшем в процессе заполнения декларации программа автоматически проверяет правильность исчисления суммы налога, что уменьшает вероятность ошибки налогоплательщика⁹².

Повышение степени налоговой информированности налогоплательщика обеспечивается также доведением до него (через личный кабинет налогоплательщика) информации о праве на получение налоговых вычетов по НДФЛ в рамках упрощенной процедуры, основанной на предложении уже заполненного заявления (пункт 1 статьи 221.1 НК РФ) (*подробнее о связанных с этим проблемах см. пар. 2 гл. 3 настоящей работы*).

В то же время в подходах к организации контроля в отношении обычных физических лиц и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность и зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, наблюдаются существенные различия. Это обусловлено тем, что индивидуальные предприниматели нацелены на реализацию предпринимательской инициативы на равных основаниях с юридическими лицами. Тем самым они обнаруживают готовность и к более активному проявлению внимания к формированию и исполнению своих налоговых обязательств, в том числе, на основании ведения соответствующего учета, облегчающего определение

⁹⁰ Личный кабинет налогоплательщика информационный ресурс, который размещен на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет». В случаях, предусмотренных НК РФ, личный кабинет налогоплательщика может быть использован для реализации налогоплательщиками и налоговыми органами своих прав и обязанностей, установленных НК РФ (пункт 1 статьи 11.2 НК РФ).

⁹¹ Письмо ФНС России от 02.06.2020 № БС-3-11/4224@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74111646/> (дата обращения: 10.05.2023); Письмо ФНС России от 16.09.2019 № БС-3-11/8144@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72630630/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁹² Письмо ФНС России от 02.06.2020 № БС-3-11/4224@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74111646/> (дата обращения: 10.05.2023); Письмо ФНС России от 16.09.2019 № БС-3-11/8144@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72630630/> (дата обращения: 10.05.2023).

их действительного размера. Вследствие этого значимых различий в осуществлении налогового контроля в отношении индивидуальных предпринимателей и организаций не наблюдается, что обусловлено, в том числе, и принципом равенства субъектов предпринимательской деятельности.

Налоговый контроль в отношении индивидуальных предпринимателей начинается с момента постановки физического лица в соответствующем качестве на учет в налоговых органах (пункт 3 статьи 83 НК РФ). В отличие от налогового контроля в отношении физических лиц, публичный субъект исходит из необходимости самостоятельного декларирования и уплаты индивидуальными предпринимателями налогов (например, пункт 1 статьи 227 НК РФ). В целях обеспечения налогового контроля законодатель возлагает на индивидуальных предпринимателей обязанность вести налоговый учет в установленной законом форме (пункт 2 статьи 54 НК РФ).

В рамках налоговой проверки индивидуального предпринимателя налоговыми органами предоставлены более широкие полномочия по получению доказательств, в сравнении с проверкой физического лица. Это проявляется в том, что налоговые органы вправе истребовать в рамках проверки индивидуального предпринимателя сведения о счетах в банках, в то время как для истребования сведений о счетах физических лиц в банках налоговыми органами требуется получение согласия руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя (заместителя руководителя) ФНС России (пункт 2 статьи 86 НК РФ). Также в рамках камеральной проверки налоговые органы вправе требовать у индивидуального предпринимателя представления пояснений об операциях, по которым применены налоговые льготы (пункт 6 статьи 88 НК РФ). В то же время физические лица, по общему правилу, вправе вовсе не отражать сведения о доходах, не подлежащих налогообложению в налоговой декларации (абзац 2 пункта 4 статьи 229 НК РФ).

Для достижения целей налогового контроля налоговые органы параллельно осуществляют государственный контроль за соблюдением индивидуальными предпринимателями законодательства о контрольно-кассовой технике,

использование которой при осуществлении расчетов является обязательным (пункт 1 статьи 7 ФЗ от 22.05.2003 № 54-ФЗ). Под контрольно-кассовой техникой понимаются электронные устройства, обеспечивающие запись и хранение фискальных данных в фискальных накопителях, обеспечивающие передачу фискальных документов в налоговые органы (статья 1.1 ФЗ от 22.05.2003 № 54-ФЗ). Такой контроль обеспечивается посредством ведения (в том числе с помощью автоматизированной информационной системы) мониторинга расчетов с применением контрольно-кассовой техники и полноты учета выручки (пункт 2 статьи 7 ФЗ от 22.05.2003 № 54-ФЗ)⁹³. Тем самым налоговые органы, осуществляя налоговый контроль в отношении индивидуальных предпринимателей в форме налоговой проверки, также наделены полномочиями по проведению мониторинга расчетов индивидуального предпринимателя с применением контрольно-кассовой техники. Данные мероприятия способствуют осуществлению налогового контроля в отношении индивидуального предпринимателя.

Несмотря на существенные различия в подходах к организации налогового контроля в отношении физических лиц и индивидуальных предпринимателей, в отношении индивидуальных предпринимателей⁹⁴ также наблюдается тенденция к сокращению их обязанностей по налоговому декларированию с одновременным возложением на налоговые органы обязанности по исчислению налогов. Это имеет место в ситуации извлечения физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, незначительных по своим объемам доходов. В этом случае признается оправданным отказ от камерального контроля в отношении налогов с предпринимательского дохода физических лиц, которым предлагается упрощенный порядок налогообложения в рамках режима, установленного для самозанятых лиц. Индивидуальные предприниматели вправе

⁹³ «Сегодня уже реализован масштабный проект по внедрению онлайн-касс, в основе которого лежит передача в режиме реального времени информации о расчетах в электронном виде в адрес налоговых органов»: Приложение № 2 : Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов : Информация Минфина России от 21.10.2019 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72720274/> (дата обращения: 10.05.2023).

⁹⁴ Данная тенденция наблюдается также и в отношении организаций.

перейти на уплату налога на профессиональный доход, в рамках которого сумма налога исчисляется налоговым органом с освобождением предпринимателя от налогового декларирования (пункт 9 статьи 2 ФЗ от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Наряду с этим, индивидуальные предприниматели, как и организации могут перейти на специальный налоговый режим «автоматизированная упрощенная система налогообложения»⁹⁵, в рамках которого налоговые органы также производят исчисление налога на основании сведений, представляемых банком или самим налогоплательщиком (пункт 1 статьи 2, пункты 2, 3 статьи 12 ФЗ от 25.02.2022 № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» (далее - ФЗ от 25.02.2022 № 17-ФЗ)). В отличие от налога на профессиональный доход, в рамках автоматизированной упрощенной системы налогообложения прямо предусмотрено проведение камеральной налоговой проверки за налоговые периоды истекшего календарного года на основании сведений, имеющих в распоряжении налоговых органов (подпункт 1 пункта 7 статьи 2 ФЗ от 25.02.2022 № 17-ФЗ). Введение камеральной проверки как формы контроля является в данном случае небесспорным, так как фактически это приводит к необходимости осуществлять проверку правильности исчисления налога самим налоговым органом.

Таким образом, наблюдаются существенные различия между налоговым контролем в отношении индивидуальных предпринимателей, уплачивающих НДФЛ, и индивидуальных предпринимателей, перешедших на уплату налога на профессиональный доход, а также на уплату налога в рамках автоматизированной упрощенной системы налогообложения. В последних случаях публичный субъект возлагает на налоговые органы полномочия по исчислению дохода

⁹⁵ В основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год АУСН рассматривался как направленный на обеление экономики и создания справедливых условий для конкуренции за счет роста собираемости налогов, администрирование которого будет осуществляться в бездекларационном формате через удобный интерфейс. См. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов : Информация Минфина России от 08.10.2021 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/402768565/> (дата обращения: 10.05.2023).

индивидуальных предпринимателей, полученного в рамках предпринимательской деятельности. Вместе с тем возникает необходимость осуществления контроля за исполнением индивидуальными предпринимателями организационных обязанностей по информированию налогового органа о полученных доходах, а также контроля за своевременностью уплаты в бюджет исчисленного налоговым органом налога.

В случае возникновения необходимости проведения углубленного контроля назначение выездной проверки будет иметь место в отношении тех же субъектов, налоговая отчетность которых подвергается камеральному контролю. В то же время необходимо отметить, что актуальность последующего проведения выездных налоговых проверок в отношении физических лиц, представляющих налоговые декларации, сохраняется, главным образом, для индивидуальных предпринимателей, что обусловлено экономическими особенностями направленной на систематическое извлечение дохода и осуществляемой на свой риск предпринимательской деятельности. Актуальность выездных проверок наблюдается и в отношении физических лиц, занимающихся частной практикой, что обусловлено тем, что они также как и индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют сумму налога (подпункт 2 пункта 1 статьи 227 НК РФ).

Данные выводы подтверждаются также официальной статистикой контрольной работы налоговых органов, из которой следует, что, например, за 10 месяцев 2022 года были проведены выездные проверки в отношении 0,01% от числа всех зарегистрированных индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой⁹⁶. В то же время за аналогичный период из всего

⁹⁶ В отношении индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, была проведена 357 выездная налоговая проверка : Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по состоянию на 01.10.2022 // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (дата обращения: 10.05.2023); По состоянию на 01.10.2022 было зарегистрировано 3 748 749 индивидуальных предпринимателей : Сведения о работе по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств по состоянию на 01.10.2022 // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/reg/lip1022.zip> (дата обращения: 10.05.2023); Для определения процента индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, в отношении которых была проведена выездная проверка, была взята информация о количестве зарегистрированных

трудоспособного населения выездными проверками были охвачены только 0.00036% физических лиц⁹⁷. Это демонстрирует то, что выездные налоговые проверки являются более актуальной формой налогового контроля в отношении индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой.

К случаям, в рамках которых налоговыми органами инициируются выездные налоговые проверки физических лиц можно отнести выявление налоговыми органами в деятельности физического лица признаков предпринимательской деятельности⁹⁸. Публичный субъект не предусматривает каких-либо изъятий в части налогового контроля, за исполнением своих налоговых обязанностей теми физическими лицами, которые в нарушение требований закона осуществляют предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей. Причем тот факт, что законодатель рассматривает такую деятельность как общественно опасное деяние (статья 14.1 КоАП РФ, статья 171 УК РФ), сам по себе не означает, что таким лицам предоставляются меньшие правовые гарантии при определении действительной обязанности по уплате налога в рамках налогового контроля по сравнению с другими субъектами предпринимательской деятельности. Этот вывод обусловлен тем, что Налоговый кодекс РФ предусматривает необходимость применения к физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность, но не зарегистрированным

индивидуальных предпринимателей и информация о количестве выездных проверок, проведенных в отношении индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой.

⁹⁷ По данным Росстата, в РФ в 2022 году проживало 83 млн. человек трудоспособного возраста : Распределение населения по возрастным группам // Федеральная служба государственной статистики : [сайт]. URL: <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/demo14.xls> (дата обращения: 10.05.2023); В отношении физических лиц, в свою очередь, была проведена 291 выездная налоговая проверка : Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по состоянию на 01.10.2022 // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (дата обращения: 10.05.2023); Для определения процента физических лиц, в отношении которых была проведена выездная проверка, была взята информация о трудоспособном населении РФ, из которого было исключено количество зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

⁹⁸ Кассационное определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 30.07.2020 № 88а-16697/2020 по делу № 2а-233/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 31.03.2021 № 88а-4751/2021 по делу № 2а-1169/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 20.08.2020 № 88А-13441/2020 по делу № 2а-3169/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

в качестве индивидуальных предпринимателей, норм, установленных для индивидуальных предпринимателей (статья 11 НК РФ).

Определение действительной обязанности по уплате налога обеспечивается надлежащим правовым характером регламентации деятельности налоговых органов. В рамках как камеральной, так и выездной налоговой проверки налоговым органам необходимо предпринимать исчерпывающие меры для определения действительных налоговых обязательств предпринимателей. Несмотря на это, пределы реализации соответствующих полномочий в рамках налогового контроля в отношении физических лиц, деятельность которых квалифицируется в качестве предпринимательской по результатам налоговой проверки, остаются не регламентированными.

Требования справедливости налогообложения, выражаемые в необходимости обложения налогом только чистого дохода физического лица, не всегда достигаются в условиях существующих форм налогового контроля. Это может приводить к тому, что налог физического лица будет определен в размере большем, чем это предусмотрено законом. Так, в практике налоговых органов можно наблюдать отказ налогоплательщику в праве на налоговый вычет по формальным основаниям.

Прежде всего, это касается профессионального налогового вычета по НДФЛ, в праве на который отказывают физическим лицам, деятельность которых признана предпринимательской по результатам налоговой проверки⁹⁹. Допустимость применения профессионального налогового вычета по НДФЛ такими налогоплательщиками поддерживалась как в практике арбитражных судов,¹⁰⁰ так и

⁹⁹ Роменко В. А. Право на применение профессионального налогового вычета физическими лицами, деятельность которых признается предпринимательской по результатам налогового контроля // Финансовое право. 2021. № 5. С. 38.

¹⁰⁰ См. напр.: Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 05.02.2021 № Ф09-8940/20 по делу № А76-15665/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 03.12.2020 № Ф09-7765/20 по делу № А76-11215/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.07.2020 № Ф09-3925/20 по делу № А76-16305/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.01.2021 № Ф07-15074/2020 по делу № А05-1981/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

в доктрине¹⁰¹. В то же время данная позиция не находила поддержки у Минфина России и ФНС России¹⁰², судов общей юрисдикции¹⁰³ и Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ¹⁰⁴ вплоть до 2021 года.

Точка в данном вопросе была поставлена Верховным Судом РФ¹⁰⁵, позицию которого ФНС России довел до нижестоящих налоговых органов в 2021 году¹⁰⁶. Верховный Суд РФ отметил, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, при определении налоговой базы по НДФЛ имеют право на профессиональный налоговый вычет в виде фактически понесенных расходов. Однако актуальность поставленной проблемы сохраняется, поскольку по-прежнему в судебной практике встречаются споры, связанные с отказом налогового органа в применении профессионального налогового вычета при определении действительной обязанности налогоплательщиков, деятельность которых квалифицирована в качестве предпринимательской по результатам налогового контроля¹⁰⁷.

Следует признать, что отказ в применении профессионального налогового вычета таким физическим лицам является формальным и не связан с существом предоставляемого права¹⁰⁸. Такой подход не учитывает, что при оформлении

¹⁰¹ Пепеляев С. Г. Раздвоение налоговой личности // Налоговед. 2021. № 1. С. 6; Файзрахманова Н. Л. Правовые позиции Верховного Суда РФ // Налоговед. 2021. № 1. С. 77.

¹⁰² Письмо Минфина России от 11.12.2020 № 03-04-07/108943 доведенное ФНС России до нижестоящих налоговых органов письмом от 23.12.2020 № БС-4-11/21203@ // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Письмо Минфина России от 22.01.2016 № 03-11-11/2391 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Письмо Минфина России от 11.12.2015 № 03-04-05/72641 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰³ Решение Ленинского районного суда Курска от 10.07.2020 по делу № 2а-3543/32-2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Решение Буденновского городского суда Ставропольского края от 25.12.2017 по делу № 2а-1423/2017 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Решение Новодвинского городского суда Архангельской обл. от 16.10.2018 по делу № 2а-751/2018 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰⁴ Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 16.09.2020 № 39-КАД20-2-К1 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰⁵ Определение Верховного Суда РФ от 28.01.2021 № 309-ЭС20-22246 по делу № А76-41591/2019 // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400187152/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁰⁶ Пункт 7: Письмо ФНС России от 06.04.2021 № БВ-4-7/4549@ // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400451656/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁰⁷ Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Татарстан от 22.03.2022 № 33а-3360/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰⁸ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 по делу № А79-12226/2017 // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/72196778/> (дата обращения:

результатов налоговой проверки (пункт 3 статьи 100 НК РФ) и вынесении решения по ее результатам (пункты 7, 8 статьи 101 НК РФ) налоговым органом должны быть приняты во внимание не только доходы налогоплательщика, но и подлежащие применению налоговые вычеты (пункт 3 статьи 210 НК РФ). Данный подход соответствует принципу добросовестного налогового администрирования.

Таким образом, хотя публичный субъект не устанавливает особенностей налогового контроля в отношении физических лиц, деятельность которых квалифицируется в качестве предпринимательской по результатам налоговой проверки, суды, основываясь на общих принципах деятельности налоговых органов, справедливо указывают на недопустимость создания формальных условий для взимания в этом случае налогов сверх того, что требуется по закону. Тем самым обеспечивается учет законных интересов налогоплательщиков.

Также усматриваются основания для обращения к выездной проверке в случае получения физическим лицом доходов от источников за пределами РФ и несообщения об этом налоговому органу. Хотя соответствующая практика на данный момент еще не сформировалась, тем не менее встречаются дела, в рамках которых налоговые органы инициируют проведение выездной налоговой проверки физического лица, руководствуясь сведениями полученными налоговыми органами в рамках автоматического обмена финансовой информацией¹⁰⁹.

До 2020 года проведение выездной налоговой проверки в отношении физических лиц могло быть также обусловлено получением физическими лицами доходов от продажи недвижимого имущества, если налогоплательщик - физическое лицо не представлял налоговую декларацию в отношении такого дохода (подпункт 2 пункта 1 статьи 228 НК РФ). В этом случае у налогового органа отсутствовали иные формы контрольного взаимодействия с физическим лицом, помимо выездной налоговой проверки. Однако с 2020 года вступили в силу нормы

10.05.2023); Пункт 32: Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 : 2019 : утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 17.07.2019 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/72299918/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁰⁹ Решение Первомайского районного суда города Кирова от 23.03.2023 по делу № 2а-1277/2023 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

пункта 1.2 статьи 88 и статьи 214.10 НК РФ, предписывающие проведение камеральной проверки в случае, если налогоплательщиком получен доход от продажи недвижимости или при получении недвижимости в дар, однако не представлена налоговая декларация. Новое регулирование было направлено на сокращение количества выездных проверок в отношении физических лиц (*подробнее о проблемах налогового контроля в этом случае см. пар. 1 гл. 3 настоящей работы*).

Следует обратить особое внимание на то, что переход к выездной проверке не может быть оправдан лишь необходимостью исправления тех ошибок, которые были допущены налоговым органом, не реализовавшим в полной мере предоставленные ему контрольные полномочия на этапе камеральной проверки. В этом отношении следует согласиться с теми исследователями, которые не усматривают оснований для пересмотра в таких случаях ошибочных решений, вынесенных налоговым органом по итогам камеральных проверок¹¹⁰.

При этом вызывает обоснованные возражения позиция Конституционного Суда РФ, выраженная в Постановлении по делу граждан Беспутина Е.Н., Кульбацкого А.В. и Чапланова В.А., в силу которой в случае исчерпания установленных Налоговым кодексом РФ административных процедур для исправления ошибочных решений налоговых органов, повлекших необоснованный возврат налогоплательщику сумм налогов, может быть использован гражданско-правовой инструмент взыскания с налогоплательщика неосновательного обогащения¹¹¹. Среди прочего следует обратить внимание на то, что сам Конституционный Суд РФ в мотивировочной части соответствующего постановления особо указывает на необходимость определения действительной обязанности налогоплательщика и в этом случае в рамках подлежащей

¹¹⁰ Кустова М. В. Гарантии прав налогоплательщика в процедурах досудебного обжалования: последовательность правовых позиций // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. 2018. Т. 9, № 3. С. 367-368.

¹¹¹ По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П (пункт 4.1 Мотивировочной части) // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (дата обращения: 10.05.2023).

контрольной процедуры. Вместе с тем в том же Постановлении подвергается сомнению постановка вопроса относительно возможной эффективности в этом случае выездной налоговой проверки, что вполне согласуется с ранее сформулированной Конституционным Судом РФ позицией о недопустимости дублирования мероприятий налогового контроля¹¹².

Все это ставит под сомнение последовательность правовых позиций Конституционного Суда РФ в части решения рассматриваемой проблемы на основе обращения к гражданско-правовому иску о неосновательном обогащении налогоплательщика. Более того, Конституционный Суд РФ обращает внимание на то, что факт предоставления налогового вычета без законных на то оснований должен быть достоверно выявлен в надлежащей юридической процедуре, требующей изучения тех же документов, исследования тех же фактических обстоятельств, которые были положены в основу принятия первоначального решения налогового органа, а при необходимости – получения и анализа дополнительных сведений¹¹³. Однако едва ли можно говорить о соблюдении надлежащей юридической процедуры в том случае, когда налоговый орган после окончания камеральной налоговой проверки и в отсутствие выездной налоговой проверки выявляет обстоятельства, которые, по его мнению, свидетельствуют о неправомерности предоставленного ранее налогового вычета.

Из анализа судебной практики следует, что суды, руководствуясь позицией Конституционного Суда РФ, в рамках дел о взыскании неосновательного обогащения фактически повторно проводят камеральную проверку декларации, в которой налогоплательщиком было заявлено право на вычет по НДФЛ, хотя повторная проверка такой декларации не предусмотрена НК РФ¹¹⁴. В том числе

¹¹² Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71374688/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹¹³ Там же.

¹¹⁴ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Чекуновой Елены Анатольевны на нарушение ее конституционных прав статьей 88 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 № 736-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70921384/> (дата обращения: 10.05.2023).

налоговыми органами по окончании камеральной проверки декларации выявляются факты взаимозависимости, что, по мнению налоговых органов, свидетельствует о неправомерности предоставленного вычета (пункт 5 статьи 220 НК РФ). На основании этого налоговые органы инициируют взыскание неправомерно предоставленного вычета в порядке неосновательного обогащения¹¹⁵.

Наряду с этим, по окончании камеральной проверки налоговыми органами также выявляются факты приобретения жилой недвижимости налогоплательщиками за счет средств, предоставленных из средств бюджетов бюджетной системы РФ, что запрещено пунктом 5 статьи 220 НК РФ. Это также влечет взыскание неправомерно возвращенного налога в качестве неосновательного обогащения налогоплательщика¹¹⁶. Такой же подход имеет место в случае выявления налоговыми органами после камеральной проверки декларации фактов повторного предоставления имущественного вычета по НДФЛ (пункт 11 статьи 220 НК РФ)¹¹⁷.

¹¹⁵ Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 31.08.2022 по делу № 88-23408/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 14.11.2022 по делу № 88-19400/2022 № 2-490/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 16.08.2022 по делу № 88-27436/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹¹⁶ Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 18.12.2019 по делу № 88-2247/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 22.07.2020 по делу № 88-11343/2020 по делу № 2-2141/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 02.08.2022 по делу № 88-15816/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 02.03.2021 по делу № 88-4167/2021, 2-2437/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 15.02.2021 по делу № 88-3290/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 06.07.2020 по делу № 88-8482/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 22.06.2020 по делу № 88-7575/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19.05.2020 по делу № 88-8430/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 30.06.2020 по делу № 88-1336/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹¹⁷ Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 13.09.2022 по делу № 88-18733/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 15.02.2023 по делу № 88-3968/2023 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 09.02.2023 по делу № 88-41/2023 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 15.11.2022 по делу № 88-22950/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 01.03.2023 по делу № 88-4296/2023 № 2-9552/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 20.09.2021 по делу № 88-16176/2021 № 2-650/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 25.10.2021 по делу № 88-

Из анализа судебной практики также следует, что налоговые органы выявляют обозначенные обстоятельства после проведения камеральных проверок в результате: 1) мероприятий внутреннего контроля¹¹⁸; 2) работ по актуализации сведений в информационных ресурсах налоговых органов¹¹⁹; 3) получения писем от МВД России¹²⁰; 4) получения информации из органов ЗАГС.¹²¹

В то же время Налоговый кодекс РФ не связывает допустимость пересмотра результатов камеральных налоговых проверок с получением налоговыми органами сведений за пределами камеральной проверки. Налоговый кодекс РФ в части декларируемых налогов не предполагает выявления действительной обязанности налогоплательщика вне рамок налоговых проверок. В связи с этим не усматриваются правовые основания для подмены таких проверок какими-либо иными мероприятиями налогового контроля в целях устранения ошибок налогового органа. Использование в деятельности налоговых органов различных форм контроля не должно приводить к дублированию контрольных полномочий, в том числе, представляется недопустимым пересмотр результатов камеральной

18530/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 08.02.2023 по делу № 88-1423/2023 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 14.11.2022 по делу № 88-19400/2022 № 2-490/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 26.05.2020 № 88а-6190/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 20.10.2022 по делу № 88-31574/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 19.05.2022 по делу № 88-15505/2022 № 2-224/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 09.12.2021 по делу № 88-33867/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 14.10.2021 по делу № 88-25091/2021 № 2-179/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 02.03.2023 по делу № 88-2123/2023 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 15.12.2022 по делу № 88-32710/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 10.11.2022 по делу № 88-29160/2022 № 2-1026/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 19.07.2022 по делу № 88-18721/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹¹⁸ Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 06.10.2022 по делу № 88-27998/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 15.09.2022 по делу № 88-29097/2022, 2-6419/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹¹⁹ Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 20.10.2021 по делу № 88-25098/2021 № 2-264/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹²⁰ Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 19.08.2021 по делу № 88-19108/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹²¹ Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 31.08.2022 по делу № 88-23408/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

проверки налоговой декларации физического лица на основании сведений, полученных налоговыми органами вне рамок надлежащих юридических процедур.

Таким образом, особенности организации налогового контроля в отношении физических лиц заключаются в установлении сложной многовариативной системы взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками - физическими лицами, а также налоговыми агентами и иными лицами, обладающими налоговозначимой информацией. При этом все более масштабное внедрение в деятельность налоговых органов информационных технологий создает предпосылки для постепенного сокращения случаев самостоятельного исчисления физическими лицами подлежащих уплате налогов, что может обеспечить снижение издержек налогового контроля в отношении самой многочисленной категории налогоплательщиков при нацеленности на своевременное исполнение действительной налоговой обязанности каждым из них.

Вследствие этого современный этап развития организации контроля в отношении физических лиц характеризуется постепенным переходом от обычного применения таких стандартных форм контроля как камеральные и выездные проверки к более сложному сочетанию налоговых процедур при внедрении ряда специальных контрольных инструментов. В том числе, речь идет о предварительном контроле, обеспечивающем надлежащее текущее удержание у физического лица налогов налоговыми агентами; о проведении камеральных проверок в отсутствие налоговой декларации; о предложении налогоплательщикам документов, предзаполненных на основе получения налоговозначимой информации у третьих лиц, с последующей их автоматизированной проверкой и другие. Это, в свою очередь, требует уточнения подходов к распределению рисков непоступления (несвоевременного поступления) в бюджетную систему уплачиваемых физическими лицами налогов, учитывая участие в обеспечении их надлежащего исчисления различных субъектов и необходимость поиска конституционного баланса в обеспечении прав каждого из них.

Переформатирование налоговых обязанностей физических лиц сопровождается постепенным их отстранением там, где это возможно, от самостоятельного исчисления подлежащих уплате налогов с одновременным расширением обязанностей по представлению налоговым органам необходимой для такого исчисления информации. Вместе с тем это не снимает с налогоплательщиков риски налоговых потерь бюджета в условиях исчисления налогов налоговыми органами на основе информации, представляемой налогоплательщиком.

Наряду с восстановлением таких потерь за счет изъятия недоимки с начислением на нее пеней для налогоплательщиков предусматривается ответственность за непредставление налоговым органам необходимой для исчисления налогов информации, сопоставимой по своим характеристикам с ответственностью за неуплату налогов. Вместе с тем ответственность за непредставление (ненадлежащее представление) такой информации, когда оно обусловило непоступление (несвоевременное поступление) налогов в бюджет, не должна превышать установленный законом уровень ответственности за неуплату налогов, а тем более приобретать для налогоплательщиков, исходя из параметров их экономической деятельности, конфискационный характер.

Глава 2. Общие проблемы обеспечения прав физических лиц в условиях развития подходов к организации в отношении них налогового контроля

§1. Проблемы использования в налогообложении физических лиц правовых презумпций как инструмента оптимизации налогового контроля

Выявленные особенности организации налогового контроля в отношении физических лиц способны оказывать значимое влияние на уровень гарантий защиты их прав как налогоплательщиков. Объективные сложности выявления в рамках налогового контроля действительного экономического содержания совершаемых физическими лицами налогооблагаемых операций, обусловленные, в том числе, отсутствием их систематичности и разнообразием влияющих на них факторов, способны привести к значительным издержкам в контрольной деятельности налоговых органов.

Стремлением законодателя к обеспечению эффективности налогового контроля в отношении физических лиц объясняется, как представляется, заметное наращивание правовых презумпций при установлении налоговых обязательств соответствующей категории налогоплательщиков. Вместе с тем использование подобного инструмента при определении объекта налогообложения должно быть крайне взвешенным, поскольку может нести в себе угрозу нарушения справедливого баланса частных и публичных интересов в связи с отступлением от принципа экономического основания налога.

Особого внимания этот вопрос заслуживает в условиях качественной трансформации в организации налогового контроля в отношении физических лиц, нацеленной на продолжение поиска конституционного баланса между снижением публичных издержек при проведении налогового контроля и нацеленностью на налогообложение формируемого у налогоплательщика дохода.

В правовой доктрине под презумпцией понимается предположение о существовании определенного прямо предусмотренного законом факта,

направленное на облегчение процедуры доказывания определенных фактов¹²². Также презумпцию определяют как «прямо или косвенно закрепленное в законодательстве и имеющее вероятностную природу суждение о наличии или отсутствии нормативных или фактических оснований для возникновения, изменения или прекращения прав и обязанностей, направленное на достижение целей правового регулирования»¹²³. Презумптивное налогообложение, в свою очередь, рассматривается как способ определения налога, подлежащего уплате на основании условных допущений, презумпций и аналогий, а не на основании реальных финансовых результатов (показателей)¹²⁴.

Поскольку потребность внедрения в налогообложение презумпций вызвана в значительной мере сложностью выявления действительных параметров объекта налогообложения, применительно к физическим лицам они используются, прежде всего, в регламентации налогообложения доходов. В том числе это касается введения запрета на получение имущественного вычета при приобретении имущества у взаимозависимого лица (пункт 5 статьи 220 НК РФ); возможности получения вычетов по НДФЛ в размере нормативно установленной налоговым законом величине (подпункт 1 пункта 2 статьи 220, статьи 221 НК РФ); определения минимальной суммы дохода от продажи недвижимого имущества на уровне, не меньшем, чем его кадастровая стоимость с применением понижающего коэффициента 0,7 (статья 214.10 НК РФ).

Однако не всегда обозначенные презумпции, применяемые для оптимизации налогового контроля, позволяют достигнуть своих целей. Так, к правилам, основанным на презумпции, может быть отнесена возможность физического лица

¹²² См. подробнее об этом: Михайлов С. М., Олегов М. Д. Установление обстоятельств гражданских дел : некоторые доктринальные и практические подходы // Актуальные проблемы российского права. 2021. № 12. С. 63; Опалев Р. О. Основные положения учения о доказывании в российском арбитражном процессе // Российская юстиция. 2013. № 4. С. 38; Боннер А. Т. Проблемы установления истины в гражданском процессе: монография. СПб., 2009. С. 279; и др.

¹²³ Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учебное пособие М., 2002. С. 29.

¹²⁴ См. подробнее об этом: Демин А. В. Презюмирование в налоговом праве. Реальное и презумптивное налогообложение // Финансовое право. 2011. № 9. С. 21; Демин А. В. Принцип определенности налогообложения : монография. М., 2015. С. 273; Демин А. В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. № 1. С. 52; Зайчикова О. М. Исчисление налога расчетным методом: проблемы правового регулирования // Российский юридический журнал. 2022. № 1. С. 143.

уменьшить доходы от продажи имущества на нормативную величину вычета, причем вне зависимости от того, приобретено это имущество по возмездной или безвозмездной сделке (подпункт 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ). В основе такой презумпции заложено предположение о том, что налогоплательщик, получающий доход от продажи имущества, в любом случае должен был понести расходы на приобретение такого имущества. Как справедливо отмечают Кустова М.В. и Майшева К.В., такая презумпция позволяет «снизить расходы государства на налоговое администрирование дохода от продажи такого имущества»¹²⁵. Вместе с тем данная презумпция является опровержимой, что подтверждается допустимостью перехода от применения имущественного вычета в размере нормативной величины к имущественному вычету в размере фактически произведенных расходов.

Вместе с тем вызывает вопросы отказ законодателя от индексации имущественного вычета в размере нормативной величины. Например, с момента вступления в силу Части I Налогового кодекса РФ нормативная величина имущественного вычета при получении доходов от продажи жилой недвижимости не менялась и составляет 1 млн. руб. В то же время инфляция за данный промежуток времени составила 603%¹²⁶. Это позволяет предположить, что вводимая для целей упрощения налогового контроля в отношении физических лиц презумпция может не достигать своих целей.

Если размер анализируемого имущественного вычета в нормативной величине не учитывает изменение размера расходов, которые требуется произвести для получения доходов от продажи имущества, то это может в определенных случаях снизить его востребованность, повышая привлекательность вычета в размере фактически произведенных расходов. В связи с этим цель снизить посредством введения имущественного вычета в нормативной величине расходы

¹²⁵ Кустова М. В., Майшева К. В. Приобретение недвижимости путем выкупа долей : проблемы определения срока владения для целей налогового вычета при продаже // Финансовое право. 2021. № 11. С. 45.

¹²⁶ Данные по инфляции приводятся на основании: Инфляционные калькуляторы // Инфляция в России : [сайт]. URL: <https://уровень-инфляции.рф/инфляционные-калькуляторы> (дата обращения: 10.05.2023).

государства на налоговое администрирование при проведении камеральных проверок может и не достигаться.

К другой правовой презумпции, применяемой в рамках налогового контроля в отношении физических лиц, следует отнести правило, в силу которого доход физического лица от продажи недвижимого имущества составляет для целей налогообложения не менее 0,7 от кадастровой стоимости такого имущества (пункт 2 статьи 214.10 НК РФ).

Использование кадастровой стоимости обусловлено, в свою очередь, презумпцией того, что такая стоимость является рыночной. Данный вывод основан на том, что под кадастровой стоимостью понимается результат оценки объекта недвижимости, определяемый на основе ценообразующих факторов и в соответствии с методическими указаниями о государственной кадастровой оценке¹²⁷. В методических указаниях, в свою очередь, отмечается, что кадастровая стоимость определяется на основе рыночной информации и иной информации, связанной с экономическими характеристиками использования объекта недвижимости¹²⁸. В связи с этим определение кадастровой стоимости предполагает расчет вероятной суммы типичных для рынка затрат, необходимых для приобретения объекта недвижимости на открытом и конкурентном рынке¹²⁹. Презумпция соответствия кадастровой стоимости рыночной стоимости объекта наблюдается и в практике Конституционного Суда РФ¹³⁰.

Предлагаемый законодателем коэффициент 0,7 к кадастровой стоимости может быть обусловлен попыткой разрешения проблемы, связанной с множественностью достоверных оценок анализируемого объекта. Как отмечает

¹²⁷ Подпункт 2 пункта 1 статьи 3 : О государственной кадастровой оценке : федер. закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ : ред. от 19.12.2022 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2016. № 27 (ч. I). Ст. 4170.

¹²⁸ Абзац 1 пункта 2 : Об утверждении Методических указаний о государственной кадастровой оценке : Приказ Росреестра от 04.08.2021 № П/0336 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/403258234/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹²⁹ Абзац 2 пункта 2 : Об утверждении Методических указаний о государственной кадастровой оценке : Приказ Росреестра от 04.08.2021 № П/0336 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/403258234/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹³⁰ По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О. Ф. Низамовой : Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72075470/> (дата обращения: 10.05.2023).

Савиных В.А., «рыночная стоимость – это, по сути, не конкретное значение, а доверительный интервал, в границы которого попадают все процедурно достоверные величины рыночной стоимости объекта, определенные оценщиками»¹³¹. В связи с этим Савиных В.А. приходит к закономерному выводу о том, что «в свете интервальной природы экономически обоснованным будет то значение кадастровой стоимости, которое находится в границах доверительного интервала рыночной стоимости»¹³².

В частности, в рамках действующих федеральных стандартов оценки и оценочной деятельности предусматривается, что результат оценки (итоговая стоимость объекта оценки) представляет собой стоимость объекта, определенную на основе профессионального суждения оценщика с учетом допущений и ограничений оценки, который может быть представлен в виде числа и (или) интервала значений (пункт 14 Приказа Минэкономразвития России от 14.04.2022 № 200). Данный интервал значений итоговой стоимости объекта оценки позволяет учитывать, что проведенная оценка не является однозначной и может отклоняться от других проведенных оценок в пределах такого интервала.

Таким образом, применение коэффициента 0,7 к кадастровой стоимости при определении дохода физического лица от продажи объекта недвижимости свидетельствует о презумпции того, что доход физического лица не может быть меньше, чем кадастровая стоимость такого объекта недвижимости с учетом обозначенного коэффициента. Представляется, что коэффициент 0,7 направлен на то, чтобы учесть возможное отклонение кадастровой стоимости от иных рыночных оценок стоимости объекта недвижимости на 30% (проблема множественности достоверных оценок анализируемого объекта).

¹³¹ Савиных В. А. В поисках содержания принципа экономической обоснованности кадастровой стоимости // Налоговед. 2017. № 10. С. 46; Савиных В. А. 8.2. Что такое экономическая обоснованность кадастровой стоимости? Часть II // Zakon : [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2017/12/17/81_chno_takoe_ekonomicheskaya_obosnovannost_kadastrovoj_stoimosti_-_chast_ii (дата обращения: 10.05.2023).

¹³² Там же.

Представляются интересными замечания Савиных В.А. относительно того, что уполномоченным органом может быть установлено, что отклонение стоимости от уровня рыночной, определенной в отчете об оценке, на 30% в любую сторону будет находиться в границах доверительного интервала¹³³. Иными словами, он также рассматривает 30% в качестве допустимого интервала для отклонения стоимости оцениваемого объекта.

Несмотря на это, вменение дохода физическому лицу в размере кадастровой стоимости с применением коэффициента 0,7 для целей налогообложения не представляется бесспорным. Так, возникают обоснованные сомнения в том, что налогоплательщик во всех случаях будет стремиться продать недвижимость по стоимости, не ниже кадастровой с учетом коэффициента 0,7. Например, в случае необходимости срочно продать недвижимость в связи с переездом или в связи с экономическим кризисом цена продажи недвижимости может оказаться ниже кадастровой стоимости даже с учетом установленного коэффициента и, как следствие, ниже рыночной стоимости. В связи с этим в отсутствие злоупотреблений со стороны физического лица¹³⁴ налогом на доходы будет облагаться не фактически полученная экономическая выгода от продажи недвижимости, а презюмируемая.

По этой причине представляется необходимым рассматривать в качестве опровержимой презумпцию того, что доход от продажи недвижимости составил не менее чем 0,7 от кадастровой стоимости. Это позволит учитывать объективные и субъективные факторы, которые могут оказать влияние на размер полученного в этом случае налогоплательщиком реального дохода. Однако бремя доказывания того, что обозначенный доход составил менее, чем 0,7 от кадастровой стоимости, должно возлагаться на налогоплательщика - физическое лицо.

¹³³ Там же.

¹³⁴ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Ковриной Виктории Викторовны на нарушение ее конституционных прав частью 4 статьи 18 Федерального закона «О государственной кадастровой оценке» : Определение Конституционного Суда РФ от 02.07.2019 № 1833-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/72291020/> (дата обращения: 10.05.2023).

В целом представляется, что использование правовых презумпций в регламентации налоговых отношений требует особой осторожности, поскольку может привести к необоснованному смещению баланса в сторону публичного субъекта. При этом физические лица, как социально уязвимая категория налогоплательщиков, могут оказаться лишенными налоговых возможностей, обеспечивающих конституционно-взвешенный уровень их налоговых обременений.

Одним из проявлений данной проблемы становится прямо предусмотренный Налоговым кодексом РФ отказ в применении профессионального налогового вычета в нормативной величине 20% от полученных доходов для физических лиц, не зарегистрированных в установленном законом порядке в качестве индивидуальных предпринимателей (статья 221 НК РФ). Представляется, что само право было направлено на упрощение налогового контроля в отношении доходов физических лиц от предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению. Упрощение заключается в том, что физическим лицам не требовалось подтверждать расходы в данном размере, а налоговые органы формально освобождались от необходимости осуществлять контроль в отношении размера заявленного предпринимателем профессионального налогового вычета. Кроме того, ограничение права на такой вычет в нормативной величине было направлено на то, чтобы стимулировать налогоплательщиков - физических лиц к регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей в установленном законом порядке.

Однако едва ли можно говорить о необходимости буквального применения данного ограничения в отношении физических лиц, ошибочно не рассматривающих свою деятельность в качестве предпринимательской. Такой подход представляется необоснованным с точки зрения прав физических лиц, деятельность которых признается предпринимательской по результатам проверки, так как на них должны распространяться те же права, что и на индивидуальных предпринимателей (статья 11 НК РФ). Более того, осуществляя доначисление

НДФЛ в связи с квалификацией налоговым органом деятельности физического лица в качестве предпринимательской, налоговому органу надлежит реализовывать полномочия по определению его расходов расчетным путем¹³⁵. Это может свидетельствовать о том, что отказ таким физическим лицам в применении профессионального вычета в размере 20% является необоснованным с точки зрения оптимизации налогового контроля в отношении таких физических лиц, так как на налоговые органы возлагается существенная административная нагрузка в рамках определения расходов физического лица, которое в нарушение требований Налогового кодекса РФ не вело учет произведенных расходов.

На основании анализа практики арбитражных судов апелляционных и кассационных инстанций за период 2017-2023 года было выявлено, что отсутствует единообразное применение анализируемой нормы. Так, одни суды, руководствуясь буквальным толкованием данной нормы, признают недопустимым применение профессионального вычета в размере 20% от полученных доходов физическими лицами, деятельность которых признается предпринимательской по результатам налоговой проверки¹³⁶. Другие суды признают применение обозначенного вычета допустимым¹³⁷. В одном из таких дел суд посчитал, что само по себе отсутствие у налогоплательщика - гражданина официального статуса индивидуального

¹³⁵ Пункт 8 : О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/70440740/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹³⁶ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.09.2022 № Ф05-3646/2021 по делу № А41-31644/2020 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/69170392/> (дата обращения: 10.05.2023); Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 27.07.2021 № 07АП-5832/2021 по делу № А02-1269/2020 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/64546288/> (дата обращения: 10.05.2023) данное постановление оставлено без изменения Постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.11.2021 № Ф04-6127/2021 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/38189101/> (дата обращения: 10.05.2023); Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2022 № 18АП-10180/2022 по делу № А76-35614/2021 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/65287812/> (дата обращения: 10.05.2023); Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 11.07.2019 № 02АП-4562/2019 по делу № А28-12428/2018 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹³⁷ Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2020 № 14АП-12231/2019 по делу № А66-12391/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16.06.2022 № Ф06-18212/2022 по делу № А65-14889/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 12.09.2022 № 04АП-3089/2022 по делу № А78-11159/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» : данное постановление отменено Постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.12.2022 № Ф02-6145/2022 по делу № А78-11159/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

предпринимателя не может являться основанием для применения к нему более обременительного режима налогообложения, так как иное не отвечало бы принципам равенства налогообложения и экономической обоснованности налогов¹³⁸.

Представляется, что отказ в применении профессионального налогового вычета в нормативной величине позволяет усматривать нарушение прав налогоплательщиков, деятельность которых квалифицируется в качестве предпринимательской по результатам налоговой проверки, поскольку они лишаются важной гарантии, обеспечивающей их право на налогообложение чистого дохода.

Другое проявление обозначенной проблемы усматривается в установлении законодателем ограничения на применение имущественного вычета по НДФЛ при приобретении физическим лицом жилья у взаимозависимого лица (пункт 5 статьи 220 НК РФ)¹³⁹.

Такое ограничение появилось еще в первоначальной редакции статьи 220 НК РФ. В ней отмечалось, что имущественный вычет по НДФЛ не предоставляется при совершении сделок между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии с пунктом 2 статьи 20 НК РФ. Пункт 2 статьи 20 НК РФ предусматривал возможность признавать лица взаимозависимыми в судебном порядке, если отношения между ними могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). Тем самым изначально предоставление имущественного вычета при приобретении жилой недвижимости было запрещено

¹³⁸ Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 12.09.2022 № 04АП-3089/2022 по делу № А78-11159/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» : данное постановление отменено Постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.12.2022 № Ф02-6145/2022 по делу № А78-11159/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹³⁹ Нелюбин И. Д. Налоговые риски по сделкам, заключенным между взаимозависимыми лицами // Финансовое право. 2022. № 1. С. 43; Копина А. А. Льготы по налогу на доходы физических лиц: общие условия и практика применения (часть вторая: имущественный налоговый вычет) // Налоги. 2017. № 20. С. 8; Копина А. А. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами vs получение необоснованной налоговой выгоды // Налоги. 2016. № 9. С. 15; Чуряев А. В. Рассмотрение судами споров, связанных с получением имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц // Судья. 2016. № 2. С. 58; Копина А. А. Влияние взаимозависимости на правовое положение налогоплательщиков физических лиц // Налоги. 2013. № 5. С. 38.

в случае, когда суд признавал, что отношения между продавцом и покупателем могли повлиять на результаты сделки. С 2008 года норма была скорректирована (статья 220 НК РФ в ред. ФЗ от 29.11.2007 № 284-ФЗ) и запрет на применение имущественного вычета стал применяться вне зависимости от того, оказала ли взаимозависимость между физическими лицами влияние на результаты совершаемой сделки или нет.

В 2010 году Конституционный Суд РФ впервые обратился к анализу данной нормы и принял два определения, в которых отметил, что данный имущественный вычет является налоговой льготой, в связи с чем законодатель вправе устанавливать случаи, когда такой вычет не подлежит применению¹⁴⁰. Однако при вынесении третьего определения по заявлению об оспаривании данной нормы судья Конституционного Суда РФ, Г.А. Гаджиев, в особом мнении обратил внимание на то, что недопустимо ограничение права на данный имущественный вычет в связи с признанием лиц взаимозависимыми без учета влияния такой взаимозависимости на результаты совершенной сделки¹⁴¹.

Впоследствии в 2015 году Конституционный Суд РФ раскрыл причины, по которым допускается ограничение права на имущественный вычет в сделке между взаимозависимыми лицами, указав, что подобное регулирование обусловлено сложностью установления реального характера сделок купли-продажи недвижимости, заключенных между взаимозависимыми физическими лицами¹⁴². С

¹⁴⁰ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Федорак Елены Сергеевны на нарушение ее конституционных прав положениями подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 23.03.2010 № 447-О-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1695069/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Кириченко Натальи Юрьевны на нарушение ее конституционных прав абзацем двадцать шестым подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 26.01.2010 № 153-О-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/12174286/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁴¹ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шилова Алексея Андреевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 1 статьи 20 и подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 17.06.2010 № 904-О-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/1795943/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁴² Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Андриевского Игоря Евгеньевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 1 статьи 20, а также пунктов 1 и 2 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 27.10.2015 № 2538-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71253016/> (дата обращения: 10.05.2023).

учетом правовых позиций Конституционного Суда РФ, Верховный Суд РФ при применении положений пункта 5 статьи 220 НК РФ исходит из их буквального содержания и отказывает в применении налогового вычета без исследования вопроса о том, оказала ли взаимозависимость влияние на результаты совершенной им сделки¹⁴³.

Аналогичную позицию занимают и суды общей юрисдикции, что находит отражение в судебной практике. Так, на основании изучения актуальной судебной практики судов общей юрисдикции кассационных инстанций было установлено, что суды во всех случаях отказывают налогоплательщику в применении имущественного вычета в случае, если сделка была совершена с взаимозависимым лицом¹⁴⁴. При этом суды не обращаются к исследованию вопросов того, оказала ли взаимозависимость физического лица влияние на совершенную им сделку, отмечая, что ограничение, предусмотренное пунктом 5 статьи 220 НК РФ, обусловлено сложностями налогового контроля.

Таким образом, именно сложности налогового контроля в отношении сделки, совершенной между взаимозависимыми физическими лицами, становятся основанием для отказа в предоставлении имущественного налогового вычета при приобретении жилой недвижимости.

С таким подходом законодателя, Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ и судов общей юрисдикции не представляется возможным согласиться, поскольку имущественный вычет при приобретении жилой недвижимости

¹⁴³ Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 25.07.2017 № 18-КГ17-92 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71752122/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁴⁴ Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 14.11.2022 № 88-19400/2022 № 2-490/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 16.08.2022 № 88-27436/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 15.11.2022 № 88-24838/2022 по делу № 2-1123/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 25.05.2022 № 88а-8009/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 03.03.2021 № 88а-2700/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 22.01.2020 № 88а-918/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 31.08.2022 № 88-23408/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 05.11.2020 № 88А-16869/2020 № 2а-862/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 14.10.2020 № 88а-6970/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

обнаруживает признаки элемента налоговой базы, обеспечивающего определение субъективно чистого дохода физического лица, подлежащего налогообложению. Расходы на приобретение жилой недвижимости являются расходами, необходимыми для благополучного существования человека, позволяя реализовать его конституционное право на жилище. Возможность учесть такие расходы в составе имущественного налогового вычета является необходимым элементом для исчисления налоговой базы НДФЛ в целях обложения налогом субъективно чистого дохода физического лица¹⁴⁵, права на которое налогоплательщик лишается лишь по причине того, что налоговым органам затруднительно проверять соблюдение условий его реализации. В то же время Конституционный Суд РФ справедливо исходит из того, что цель одной только рациональной организации деятельности органов власти не может служить основанием для ограничения прав и свобод¹⁴⁶.

Таким образом, способ защиты фискальных интересов, который использовал законодатель, запрещая получение имущественного вычета при приобретении жилья по сделке с взаимозависимым физическим лицом, представляется недопустимым, поскольку, обеспечивая защиту фискальных интересов публичного субъекта, он приводит к несоразмерному ограничению конституционного права физических лиц на жилище.

¹⁴⁵ Роменко В. А. Ограничение права на имущественные налоговые вычеты в сделках между взаимозависимыми лицами // Налоговед. 2020. № 7. С. 57.

¹⁴⁶ По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О. Ф. Низамовой : Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72075470/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности части 1 статьи 46 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и статьи 20 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» в связи с запросом Арбитражного суда города Москвы и жалобой общества с ограниченной ответственностью «Проект» : Постановление Конституционного Суда РФ от 17.01.2018 № 3-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71755204/> (дата обращения: 10.05.2023); По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 5 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» в связи с жалобой гражданина Б.А. Кехмана : Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.2000 № 3-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/1352080/> (дата обращения: 10.05.2023).

Ограничивая право на получение имущественного налогового вычета в рамках пункта 5 статьи 220 НК РФ, законодатель вводит презумпцию того, что на условия и (или) результаты сделки по приобретению личного жилья было оказано влияние. Более того, данное влияние привело к искажению экономических результатов совершаемой сделки, что исключает предоставление налогоплательщику права на получение имущественного налогового вычета. Следовательно, норма пункта 5 статьи 220 НК РФ закрепляет презумпцию того, что совершенная им сделка не имеет экономического результата или что ее экономический результат искажен.

Тем самым налогоплательщику, совершившему сделку с взаимозависимым лицом, вменяется необоснованное получение права на имущественный налоговый вычет исключительно по причине нахождения в правовом состоянии взаимозависимости. В результате нарушается баланс частных и публичных интересов, так как налогоплательщик в отсутствие конституционно-правовых оснований ограничения права на имущественный налоговый вычет может уплачивать в бюджет сумму налога в большем размере, чем при сопоставимых обстоятельствах уплачивался бы налог в бюджет в результате совершения сделки между независимыми лицами.

В доктрине также поддерживается позиция о том, что норма пункта 5 статьи 220 НК РФ существенно ограничивает права налогоплательщиков, которые являются взаимозависимыми, но не используют это для неправомерного снижения налоговых обязательств¹⁴⁷.

Таким образом, будучи ориентированным на повышение эффективности налогового контроля при максимальном упрощении соответствующих процедур для налогоплательщиков внедрение особенностей организации контрольного взаимодействия с физическими лицами не всегда сопровождается поддержанием оптимального уровня гарантий, обеспечивающих защиту прав

¹⁴⁷ Алтухова Е. В. Взаимозависимость физических лиц в целях налогообложения // Право и экономика. 2009. № 10. С. 49.

налогоплательщиков в контексте баланса частных и публичных интересов. Вводимые публичным субъектом правовые презумпции, обусловленные сложностью осуществления в отношении физических лиц налогового контроля, могут подрывать право физических лиц на уплату налога в размере не большем, чем предусмотрено законом.

В этом отношении представляется необходимым нормативное признание в качестве опровержимой презумпции, в силу которой доходы от продажи недвижимости составляют не менее 0,7 от кадастровой стоимости, что позволит учитывать объективные и субъективные обстоятельства, которые могли оказать влияние на размер фактически полученного дохода (статья 214.10 НК РФ).

Вызывает также возражения как не соответствующий балансу частных и публичных интересов отказ физическому лицу, деятельность которого признается предпринимательской по результатам налогового контроля, в применении презумпции того, что его расходы составили не менее 20% от вменяемого дохода от предпринимательской деятельности (статья 221 НК РФ).

Наряду с этим, в условиях необходимости стремления социального государства к налогообложению субъективно чистого дохода с конституционных позиций представляется не оправданным отказ в предоставлении физическим лицам вычета на приобретение жилого объекта исключительно в силу взаимозависимости продавца и покупателя (пункт 5 статьи 220 НК РФ).

§2. Пределы защиты оправданных ожиданий физических лиц как результата налогового контроля

Ряд проблем, касающихся поддержания необходимого уровня гарантий прав физических лиц в связи с проведением в отношении них налогового контроля, обусловлен особой чувствительностью этой категории налогоплательщиков, не отличающейся должной осведомленностью в налоговых вопросах, к формированию оправданных ожиданий по результатам взаимодействия с налоговыми органами.

Законодательство о налогах и сборах не содержит понятия «правомерные ожидания налогоплательщика». Данное понятие является результатом разработки правовой доктрины, а также развития судебной практики. В правовой доктрине признается, что принцип защиты правомерных ожиданий необходим для разрешения конфликта, возникшего между ожиданием, созданным поведением публичного органа власти, и необходимостью для публичного органа власти изменить поведение, в результате чего нарушается созданное ранее ожидание¹⁴⁸.

В судебной практике Великобритании признается два вида правомерных ожиданий, которые подлежат защите: процедурные правомерные ожидания (*procedural legitimate expectation*), т.е. ожидания налогоплательщика о том, что необходимая процедура будет совершена¹⁴⁹, а также материальные правомерные ожидания (*substantive legitimate expectation*) о получении заявителем необходимого материального блага¹⁵⁰. В доктрине под процедурным правомерным ожиданием понимается принятие административного решения в рамках соответствующей процедуры, а под материальным – ожидание получения определенного блага в результате принятия административного решения¹⁵¹. Более того, такое ожидание должно иметь законную возможность быть исполненным и защищенным судом¹⁵².

Также, в судебной практике Великобритании обращалось внимание на то, что ожидания подлежат защите, если они удовлетворяют следующим требованиям¹⁵³: во-первых, заявитель ожидает определенного поведения от публичного органа

¹⁴⁸ Robert T. *Legitimate expectations and proportionality in administrative law.*, 2000. P. 41.

¹⁴⁹ R (GSTS Pathology LLP & Ors) v Revenue and Customs Commissioners [2013] BVC 557. Text : electronic // Croner-i navigate. URL: https://library.croner.co.uk/cch_uk/bvc/2013-bvc-557 (access date: 10.05.2023).

¹⁵⁰ Там же.

¹⁵¹ Esther Drabkin-Reiter, *The Europeanisation of the law on legitimate expectations : recent case law of the English and European Union courts on the protection of legitimate expectations in administrative law*, 2015. Text : electronic // European University Institute : web site. URL: https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/40324/2015_Drabkin-Reiter_LLM.pdf?sequence=1&isAllowed=y (access date: 10.05.2023).

¹⁵² Farrah A. *The coherence of the doctrine of legitimate expectations* / A. Farrah, A. Perry. Text : electronic // *The Cambridge Law Journal*. 2014. Vol. 73, № 1. P. 63 URL: <https://www.jstor.org/stable/24693966> (access date: 10.05.2023).

¹⁵³ Clause 72: R (GSTS Pathology LLP & Ors) v Revenue and Customs Commissioners [2013] BVC 557. Text : electronic // Croner-i navigate : web site. URL: https://library.croner.co.uk/cch_uk/bvc/2013-bvc-557 (access date: 10.05.2023); пункт 69 : *The Queen on the Application of Telefonica Europe Plc and Telefonica UK Limited v The Commissioners for HM Revenue and Customs* : 2016 UKUT 0173 (TCC). Text : electronic // Gov.uk : web site. URL: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/576e5eb5e5274a0da90000a2/Telefonica-v-HMRC.pdf> (access date: 10.05.2023).

власти, во-вторых, публичный орган власти создал основания для ожидания посредством определенных актов или действий, в-третьих, ожидание заявителя является правомерным, в-четвертых, будет несправедливо воспользоваться властью публичного органа для нарушения ожиданий заявителя.

Представители правовой доктрины отмечают, что «для того, чтобы ожидание стало правомерным и получило право на защиту, оно должно иметь то или иное правовое основание, например, в положениях нормативных и индивидуальных правовых актов или в заверениях, данных органами в пределах их компетенции, в систематичности определенной практики государственного органа»¹⁵⁴.

Черновол К.А. по результатам анализа исторического аспекта концепции правомерных ожиданий в праве некоторых европейских стран приходит к выводу, что «концепция защиты правомерных ожиданий следует из принципов верховенства права, правовой определенности, добросовестности и доверия государству в их сочетании»¹⁵⁵. Он также обращает внимание, что «правомерные ожидания возникают из актов и (или) явно выраженных в какой-либо форме «обещаний» органов государственной власти, на основании которых у субъекта могли возникнуть ожидания в отношении того или иного положения вещей в конкретной правовой ситуации»¹⁵⁶.

Законные ожидания налогоплательщика, по мнению Ядрихинского С.А., связаны с «добросовестным исполнением налоговым органом своих обязанностей, а также с соблюдением им императивных запретов и ограничений»¹⁵⁷. С опорой на зарубежную судебную практику Ядрихинский С.А. также указывает, что «доктрина законного ожидания постулирует, что любое обещание, данное государством, порождает у налогоплательщика как человека разумного ожидание его исполнения, которое и должно защищаться правом именно в той степени, в

¹⁵⁴ Арапов Н. А. Фидуциарное государство и правомерные ожидания (на основе принципа поддержания доверия). СПб., 2020. С. 214.

¹⁵⁵ Черновол К. А. Концепция правомерных ожиданий : европейский и российский опыт // Правоведение. 2019. Т. 63, № 1. С. 186.

¹⁵⁶ Там же.

¹⁵⁷ Ядрихинский С. А. К вопросу о реализации законного интереса налогоплательщика // Налоги. 2019. № 6. С. 15-18.

какой это ожидание разумно»¹⁵⁸. Конкретизируя понятие обещания, он отмечает, что «обещание может выражаться по-разному, например, в возложении на должностных лиц обязанностей, предоставлении налогоплательщику прав, льгот или иных преференций или путем регулярного применения определенной практики»¹⁵⁹.

Кондрашова М.А. указывает, что «доктрина законных ожиданий, с одной стороны, не ограничивает свободу органов государственных власти и местного самоуправления в лице их должностных лиц в принятии решений, направленных на достижение общего блага, а с другой защищает интересы частных лиц, поскольку позволяет учесть не только факт неожиданного изменения решения или практики органа публичной власти, но и обусловленность такого изменения интересами общества»¹⁶⁰.

Демин А.В. следующим образом описывает ситуацию, в которой допустимо поставить вопрос о нарушении принципа законных ожиданий: «если на протяжении определенного времени к налогоплательщику относились определенным образом, а затем со ссылкой на дискретное усмотрение было принято иное решение, он вправе потребовать объяснений и поставить вопрос о нарушении принципа определенности и законных ожиданий»¹⁶¹.

Ногина О.А. и Овсянников С.В. отмечают также то, что «в сфере налоговых отношений правомерность ожиданий налогоплательщика определяется на основании предоставленных ему налоговым законодательством льгот и преимуществ, которые касаются реализации как имущественных прав налогоплательщика, связанных со снижением или освобождением от налогового

¹⁵⁸ Ядрихинский С. А. Доктрина законных ожиданий в налоговых отношениях // Российский журнал правовых исследований. 2018. № 4. С. 78.

¹⁵⁹ Там же.

¹⁶⁰ Кондрашова М. А. Соотношение эстоппеля и доктрины законных ожиданий // Вестник гражданского права. 2020. № 3. С. 207.

¹⁶¹ Демин А. В. Принцип определенности налогообложения : монография. М., 2015. С. 124.

изъятия, так и его прав в сфере неимущественных отношений, в частности отношений налогового контроля и привлечения к ответственности»¹⁶².

Таким образом, можно выделить следующие характерные черты правомерных ожиданий налогоплательщика, которые подлежат защите: 1) ожидания налогоплательщика возникают из актов уполномоченных органов в отношении того или иного положения вещей в конкретной правовой ситуации; 2) учет правомерных ожиданий предоставляет защиту от неожиданного изменения решения или практики органа публичной власти; 3) правомерные ожидания возникают у налогоплательщика в отношении принятого решения, которое не соответствует предшествующему поведению налогового органа. Иными словами, по общему правилу, защита правомерных ожиданий налогоплательщика означает недопустимость возложения на налогоплательщиков негативных последствий изменения налоговым органом ранее выраженной правовой позиции в отношении налогоплательщика.

Для того чтобы определить пределы защиты правомерных ожиданий налогоплательщиков - физических лиц, необходимо обратиться к правовому регулированию, устанавливающему для всех налогоплательщиков общие правовые последствия нарушения таких правомерных ожиданий.

Первоначально, следует отметить, что в отечественном налоговом законодательстве признается необходимость защиты правомерных ожиданий налогоплательщика¹⁶³. Это проявляется, например, в том, что налогоплательщику не подлежат начислению пени, если недоимка образовалась у него в результате выполнения письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, которые даны ему либо неопределенному кругу лиц налоговым

¹⁶² Ногина О. А., Овсянников С. В. Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил : баланс частных и публичных интересов // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. 2022. Т. 13, № 1. С. 94.

¹⁶³ Седова Ж. И. Принцип эстоппель и отказ от права в коммерческом обороте Российской Федерации. М., 2014. С. 72-73 : применимые части монографии: пункт 1.3.3 «Соотношение принципа эстоппель с принципом баланса публичных и частных интересов» Главы 1 «Понятие и правовая природа принципа эстоппель», пункт 2.2.1.1 «Создание ситуации эстоппель налоговыми органами в отношении добросовестного налогоплательщика» Главы 2 «Перспективы применения принципа эстоппель в коммерческом обороте РФ».

органом в пределах компетенции (подпункт 3 пункта 7 статьи 75 НК РФ). Более того, вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения исключается, если налогоплательщик руководствовался такими письменными разъяснениями (подпункт 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ).

Разъяснения ФНС России как профессионального участника налоговых отношений, который выполняет функции по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства, могут порождать у следующих таким разъяснениям налогоплательщиков правомерные ожидания относительно надлежащего исполнения своих налоговых обязанностей¹⁶⁴. В этой связи Конституционный Суд РФ отмечал, что разъяснения ФНС России имеют существенное значение, так как позволяют достигать требования формальной определенности налогового законодательства и обеспечивать единообразное правоприменение норм налогового законодательства¹⁶⁵.

Обращает на себя внимание то, что в судебной правоприменительной практике пределы защиты правомерных ожиданий налогоплательщика еще более расширяются, что проявляется в отказе налоговыми органами в связи с такой защитой во взыскании с налогоплательщиков не только пеней, но и самой недоимки. Так, Верховный Суд РФ рассматривал ситуацию, в которой налоговый орган, проигнорировав разъяснения ФНС России, вынес решение по результатам проверки, доначислив налогоплательщику НДС и пени в связи с неправильным применением порядка налогообложения премий (бонусов) за приобретение определенного объема товара¹⁶⁶. Налогоплательщик отмечал, что он руководствовался разъяснениями ФНС России, которые были проигнорированы

¹⁶⁴ Пункты 1, 2, 5.6, 6.3 Положения о Федеральной налоговой службе России : Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 : ред. от 17.08.2021 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 40. Ст. 3961.

¹⁶⁵ По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром нефть» : Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П (пункт 3 Мотивировочной части) // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70831634/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁶⁶ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/73012888/> (дата обращения: 10.05.2023).

налоговым органом. Верховный Суд РФ отметил, что разъяснение ФНС России способно сформировать у налогоплательщиков законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного. Руководствуясь данной позицией, Верховный Суд РФ отменил решение налогового органа, чем освободил налогоплательщика от недоимки и пени в связи с тем, что налоговым органом были нарушены его правомерные ожидания.

Тем самым публичный субъект признает, что разъяснения ФНС России могут создавать правомерные ожидания у налогоплательщика, ввиду чего следование таким разъяснениям не должно влечь для налогоплательщика негативные имущественные последствия в виде пени и штрафов. Более того, следование таким разъяснениям позволяет судам также освободить налогоплательщика от уплаты недоимки.

В целях необходимости защиты правомерных ожиданий Верховный Суд РФ отмечал, что неблагоприятные имущественные последствия ошибок, допущенных налоговыми органами, не могут с безусловностью возлагаться на добросовестных участников оборота, полагавшихся в определении своих прав, обязанностей и, в конечном счете, своего имущественного положения на ранее принятые в отношении них правоприменительные акты и (или) устоявшиеся в правоприменительной практике подходы к применению правовых норм налоговыми органами¹⁶⁷.

Обращаясь к возникновению правомерных ожиданий по результатам камерального налогового контроля, следует отметить, что предпосылкой таких ожиданий может становиться отсутствие выявленных ошибок и (или) противоречий в налоговой декларации (пункт 3 статьи 88 НК РФ). В связи с этим налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не истребует

¹⁶⁷ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.05.2022 № 306-ЭС21-26423 по делу № А55-12839/2020 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404640997/> (дата обращения: 10.05.2023).

пояснения, то сомнения в правильности исчисленной суммы налога у налогового органа отсутствуют¹⁶⁸.

Защита правомерных ожиданий достигается, прежде всего, тем, что результаты камеральной налоговой проверки не могут быть пересмотрены вне установленной налоговым законодательством процедуры, в качестве которой выступают выездные налоговые проверки. Вместе с тем не усматривается оснований для вывода о нарушении правомерных ожиданий налогоплательщика, если по результатам выездной налоговой проверки налоговым органом устанавливаются новые фактические обстоятельства на основании исследования новых доказательств, которые отсутствовали у налогового органа в период проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации физического лица¹⁶⁹.

В этой связи следует согласиться с позицией Конституционного Суда РФ о том, что акт и решение по камеральной налоговой проверке не являются разъяснениями по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, в связи с чем наличие решения по результатам камеральной проверки не исключает привлечение налогоплательщика к ответственности и уплату им пени за неисполнение обязательств по уплате налогов, установленное в ходе выездной налоговой проверки¹⁷⁰.

Вместе с тем, если налоговый орган обладал необходимыми сведениями в рамках камеральной налоговой проверки, представляется, что налогоплательщик вправе полагаться на результаты такой камеральной проверки при определении

¹⁶⁸ По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О (пункт 2.2. Мотивировочной части) // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/12149923/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁶⁹ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71374688/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁷⁰ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Поллукс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 8 статьи 75 и подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 20.12.2016 № 2672-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71594336/> (дата обращения: 10.05.2023).

размера налоговых обязательств в следующем налоговом периоде. Так, ожидание налогоплательщика относительно проверки налоговым органом налоговой декларации обеспечивается соответствующей обязанностью налоговых органов (пункт 2 статьи 22, пункт 2 статьи 87 НК РФ). В силу этого представляется, что налоговый орган не может в отсутствие объективных предпосылок пересмотреть результаты камеральной налоговой проверки, которыми подтверждено соблюдение налогоплательщиком требований налогового законодательства.

В связи с этим налогоплательщик вправе полагаться, что если налоговый орган посчитал примененный налогоплательщиком в одном налоговом периоде порядок налогообложения хозяйственной операции соответствующим налоговому законодательству, то в другом налоговом периоде налоговый орган не может произвольно прийти к выводу о том, что порядок налогообложения, подвергавшийся ранее контролю, нарушает требования налогового законодательства. В то же время пересмотр может быть обоснован в случае, если налоговым органом были бы получены новые доказательства, которые при первоначальной проверке отсутствовали у налогового органа.

Руководствуясь особенностями налогового контроля в отношении физических лиц и учитывая их объективные характеристики, рассмотрим пределы защиты правомерных ожиданий физического лица в рамках налогового контроля. При этом, как уже отмечалось, необходимо принимать во внимание, что налоговый контроль осуществляется в отношении тех субъектов, на которых возлагается обязанность исчислить сумму налога. В связи с этим могут различаться и параметры защиты правомерных ожиданий налогоплательщика - физического лица.

Так, физическое лицо, претерпевающее уплату налога при исполнении обязанностей налоговым агентом, вправе ожидать, что налоговый агент исполняет такие обязанности в соответствии с требованиями налогового законодательства. В целях защиты правомерных ожиданий физического лица, а также для обеспечения публичных интересов законодатель возлагает в этом случае негативные

имущественные последствия неправомерного неисполнения налоговым агентом обязанностей на самого агента, а не на физическое лицо - налогоплательщика НДФЛ.

Это подтверждается тем, что в случае выявления по результатам проведенной налоговым органом налоговой проверки факта неправомерного удержания налоговым агентом сумм налога указанные суммы подлежат доначислению налоговому агенту (пункт 10 статьи 226 НК РФ). Более того, на сумму налога, несвоевременно перечисленную в бюджет налоговым агентом, подлежат начислению пени (пункт 1 статьи 75 НК РФ).

В тех случаях, когда физическое лицо самостоятельно исчисляет налог и представляет в налоговый орган налоговую декларацию (пункт 1 статьи 229 НК РФ), правомерные ожидания могут создаваться отсутствием замечаний по результатам камеральной налоговой проверки такой налоговой декларации. Данный подход соответствует общим гарантиям прав налогоплательщиков в отношении результатов камеральной проверки.

Вместе с тем применительно к физическим лицам является спорным вопрос о защите правомерных ожиданий в случае ненадлежащей реализации налоговым органом своих полномочий в рамках камерального налогового контроля. Речь идет о ситуациях, когда в отсутствие объективных препятствий налоговый орган не усмотрел по итогам контроля каких-либо нарушений физическим лицом налогового закона, что позволило налогоплательщику оценивать свое поведение как правомерное. Однако затем налоговый орган меняет оценку поведения налогоплательщика и перестает ее рассматривать в качестве правомерной.

В практике Верховного Суда РФ и Конституционного Суда РФ не наблюдается единообразного подхода к защите правомерных ожиданий физического лица в обозначенном случае. Об этом свидетельствует практика рассмотрения Верховным судом РФ дел, в которых давалась оценка допустимости защиты ожиданий физического лица, возникших в связи с действиями налогового агента по исчислению и удержанию налога, а также в связи с бездействием

налоговых органов, выраженном в пассивном наблюдении за неправомерной деятельностью физического лица¹⁷¹.

По одному из дел налогоплательщик осуществлял сдачу нежилых помещений в аренду в течение длительного времени, однако налоговые органы не усматривали оснований для уточнения налоговых обязательств налогоплательщика в связи с наличием признаков предпринимательского характера его деятельности. Данная деятельность была квалифицирована в качестве предпринимательской только при заявлении налогоплательщиком имущественного налогового вычета при продаже данных объектов недвижимости. НДФЛ с дохода, полученного физическим лицом от сдачи нежилых помещений в аренду, удерживался и уплачивался налоговыми агентами.

В связи с этим налогоплательщик с целью заявления имущественного вычета отразил доход от продажи этих помещений в налоговой декларации как доход от непредпринимательской деятельности в отсутствие претензий налоговых органов в предшествующих налоговых периодах как к нему, так и к налоговым агентам. Налоговый орган не информировал налогоплательщика о необходимости платить налоги с учетом характера его деятельности как предпринимательской, не предлагал исправить ошибки, выявленные в ходе камеральных налоговых проверок. Переквалификация деятельности налогоплательщика в предпринимательскую деятельность имела место лишь в ходе выездной налоговой проверки.

По совокупности данных обстоятельств Верховный Суд РФ пришел к выводу, что поведение налоговых агентов и налоговых органов создавало правомерные ожидания налогоплательщика относительно надлежащего исполнения им своих налоговых обязанностей. Необходимость учета таких

¹⁷¹ Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 10.04.2019 № 51-КА19-1 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53-18839/2016 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71893288/> (дата обращения: 10.05.2023); Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.06.2019 № Ф09-3168/19 по делу № А76-32073/2018 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

правомерных ожиданий предопределяет: а) невозможность отказа налогоплательщику в получении имущественного налогового вычета по НДФЛ, несмотря на то что деятельность налогоплательщика отвечает признакам предпринимательской деятельности; б) невозможность привлечения налогоплательщика к ответственности за неуплату налогов в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, несмотря на то что налогоплательщик совершил правонарушение, выразившееся в неуплате налога.

При этом, по мнению Верховного Суда РФ, вывод о формировании у налогоплательщика подлежащих судебной защите правомерных ожиданий может быть сделан при установлении следующих фактов: налоговый орган располагал в ходе камеральных проверок данными для определения характера деятельности налогоплательщика как предпринимательской, однако не воспользовался ими для уточнения его налоговых обязательств. Представляется, что приведенная позиция Верховного Суда РФ в полной мере соответствует доктринальным подходам относительно защиты правомерных ожиданий налогоплательщика.

Следует отметить, что приведенная позиция Верховного Суда РФ в отношении необходимости защиты правомерных ожиданий при квалификации налоговыми органами деятельности физических лиц в качестве предпринимательской по результатам налоговой проверки была воспринята нижестоящими судами. Результаты анализа судебной практики свидетельствуют о том, что суды детально исследуют фактические обстоятельства, влияющие на квалификацию деятельности физического лица в качестве предпринимательской, включая результаты проводимых камеральных проверок деклараций налогоплательщиков, результатов проверок сведений, получаемых налоговыми органами от налоговых агентов и другую информацию.

Вместе с тем в 17 из 20 выявленных дел суды отказывали налогоплательщикам в защите правомерных ожиданий, руководствуясь тем, что у налоговых органов отсутствовала необходимая информация для вывода о

предпринимательском характере их деятельности¹⁷². В остальных случаях суды на основании совокупности доказательств приходили к выводу о том, что налоговый орган обладал необходимой информацией для надлежащей квалификации деятельности налогоплательщика - физического лица, однако неправомерно ею не воспользовался¹⁷³. По этой причине судами делался вывод о возникновении у

¹⁷² Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 25.03.2020 № 01АП-458/2020 по делу № А79-5754/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 15.03.2023 № 06АП-7503/2022 по делу № А37-1956/2022 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.06.2022 № Ф06-18254/2022 по делу № А65-22557/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23.12.2020 № Ф06-56314/2019 по делу № А65-9980/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» : отказано в передаче дела № А65-9980/2019 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления Определением Верховного Суда РФ от 21.04.2021 № 306-ЭС21-4099 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17.06.2020 № Ф07-6158/2020 по делу № А56-77672/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» : отказано в передаче дела № А56-77672/2019 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления Определением Верховного Суда РФ от 14.10.2020 № 307-ЭС20-14694 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74661432/> (дата обращения: 10.05.2023); Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.04.2023 № Ф07-2961/2023 по делу № А66-1532/2022 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/41428109/> (дата обращения: 10.05.2023); Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2020 № 14АП-5965/2020 по делу № А44-8385/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» : данное постановление оставлено без изменения Постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.12.2020 № Ф07-14806/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». и отказано в передаче дела № А44-8385/2019 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления Определением Верховного Суда РФ от 19.03.2021 № 307-ЭС21-1615 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400399211/> (дата обращения: 10.05.2023); Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.10.2019 № 14АП-8075/2019 по делу № А44-3073/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» : данное постановление оставлено без изменения Постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.12.2019 № Ф07-14774/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». и отказано в передаче дела № А44-3073/2019 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления Постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.12.2019 № Ф07-14774/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.12.2019 № Ф07-14774/2019 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 01.07.2021 № Ф09-4042/21 по делу № А76-23381/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» : отказано в передаче дела № А76-23381/2020 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления Определением Верховного Суда РФ от 25.10.2021 № 309-ЭС21-19114 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.03.2021 № 18АП-16434/2020, 18АП-307/2021 по делу № А76-27043/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» : данное постановление оставлено без изменения Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 02.07.2021 № Ф09-4170/21 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». и отказано в передаче дела № А76-27043/2020 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления Определением Верховного Суда РФ от 06.09.2021 № 309-ЭС21-18975 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 25.05.2021 № Ф09-2609/21 по делу № А76-14289/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» : отказано в передаче дела № А76-14289/2020 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления Определением Верховного Суда РФ от 21.09.2021 № 309-ЭС21-15996 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; и другие.

¹⁷³ Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28.02.2019 № 08АП-17095/2018 по делу № А75-10864/2018 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.06.2019 № 19АП-2242/2019 по делу № А35-5371/2018 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06.02.2019 № Ф10-6206/2018 по делу № А35-2974/2017 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

налогоплательщика правомерных ожиданий относительно оценки налоговым органом характера его деятельности, что исключает возложение на налогоплательщика негативных последствий допущенных налоговыми органами ошибок.

Представляется, что уровень защиты правомерных ожиданий налогоплательщика - физического лица, сформированных по итогам проводимых в отношении него налоговых проверок, не может быть ниже уровня защиты таких ожиданий, сформированных в результате следования письменным разъяснениям финансовых, налоговых или иных уполномоченных органов государственной власти (подпункт 3 пункта 7 статьи 75, подпункт 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ).

В этой связи нарушение правомерных ожиданий налогоплательщика, которые могли возникнуть вследствие отсутствия по итогам контроля указаний со стороны налоговых органов на неправомерное поведение налогоплательщика - физического лица, во всяком случае, должно приводить к освобождению его от уплаты пеней, а также от ответственности за неуплату налога. В свою очередь, вопрос о допустимости отказа от взыскания в этом случае суммы налога является спорным.

В данном случае усматривается столкновение частного интереса налогоплательщика - физического лица, полагавшегося на то, что у налогового органа отсутствуют претензии к исполнению налоговых обязанностей, а также публичного интереса, заключающегося в том, чтобы каждым уплачивался законно установленный налог. С одной стороны, неправомерное бездействие налогового органа не может освобождать налогоплательщика от обязанности по уплате налога, с другой – налогоплательщик вправе рассчитывать на то, что если налоговые органы не предъявляют ему в течение продолжительного времени по итогам налоговых проверок претензии, то у них отсутствуют сомнения в надлежащем исполнении таким налогоплательщиком обязанностей.

Представляется, что баланс обозначенных интересов может быть найден в отказе от взыскания неуплаченных сумм налогов за те периоды, по результатам

проверки которых налоговый орган ранее ошибочно не производил налоговые начисления, хотя в дальнейшем пересмотрел в этом отношении свою позицию, основываясь на тех же сведениях, которыми располагал и ранее.

Вместе с тем в налоговых периодах, следующих за тем периодом, в котором налогоплательщик был проинформирован об ошибочности квалификации деятельности налогоплательщика в качестве непредпринимательской, обязанность должна осуществляться налогоплательщиком - физическим лицом с учетом предпринимательского характера его деятельности. Данный подход соответствует как принципам защиты правомерных ожиданий и поддержания доверия к действиям государственной власти, так и принципу правовой определенности.

Нельзя не отметить, что, несмотря на общий характер проблемы формирования у налогоплательщиков оправданных ожиданий по итогам проведения в отношении них мероприятий налогового контроля, случай формирования таких ожиданий у физического лица относительно наличия или отсутствия у него предпринимательского статуса является особым. Прежде всего, речь идет об организационно-правовой форме осуществления предпринимательской деятельности без образования юридического лица в условиях неразграниченности имущества, используемого физическим лицом в личных и предпринимательских целях¹⁷⁴. Предпринимательский характер деятельности влечет за собой по существу уравнивание его в правах с такими субъектами предпринимательской деятельности как организации, что

¹⁷⁴ По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24.06.1993 «О федеральных органах налоговой полиции»: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П (пункт 4 Мотивировочной части) // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10035095/> (дата обращения: 10.05.2023); По ходатайству Правительства Новгородской области о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 № 20-П: Определение Конституционного Суда РФ от 11.02.2021 № 180-О-Р // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://www.garant.ru> (дата обращения: 10.05.2023); По жалобе гражданина Волченко Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав положением статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2009 № 1032-О-О // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/1792811/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Куркова Александра Леонидовича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 3 статьи 25 и пункта 1 статьи 28 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»: Определение Конституционного Суда РФ от 15.01.2009 № 365-О-О // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1691542/> (дата обращения: 10.05.2023).

предопределяет возложение на этих физических лиц обязанностей по уплате, в том числе, и налога на добавленную стоимость (пункт 1 статьи 143 НК РФ).

Тем самым перекалфикация экономической деятельности налогоплательщика в предпринимательскую деятельность является весьма серьезным вторжением в его имущественную сферу, связанным с существенным изменением подходов к ее налогообложению. Вместе с тем в условиях действующего законодательства понимание деятельности в качестве предпринимательской опирается на такие оценочные критерии, как систематичность, рисковый характер (абзац 3 пункта 1 статьи 2 ГК РФ). Все это значительно снижает определенность закона в этой части и рождает не только многочисленные судебные споры¹⁷⁵, но и научные дискуссии¹⁷⁶.

Необходимость учета этих обстоятельств не опровергается и тем, что в условиях действующего регулирования законодатель допускает в определенных случаях отступление от ранее принятого подхода в отношении индивидуальных предпринимателей, что имеет место в связи с признанием возможности их перехода на налог на профессиональный доход. Важно подчеркнуть, что речь идет скорее о ситуациях отказа публичного субъекта усматривать в такой деятельности, вопреки наличию для этого формальных оснований, качественные характеристики

¹⁷⁵ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29.10.2013 № 6778/13 по делу № А21-4082/2012 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70499158/> (дата обращения: 10.05.2023); О направлении обзора судебной практики по спорам, связанным с квалификацией деятельности физических лиц в качестве предпринимательской в целях налогообложения : Письмо ФНС России от 07.05.2019 № СА-4-7/8614 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

¹⁷⁶ Основные положения гражданского права: постатейный комментарий к статьям 1-16.1 Гражданского кодекса Российской Федерации; отв. ред. А. Г. Карапетов. М., 2020. С. 295-309; Козлова Н. В., Филипова С. Ю. Очерк 12. Формы осуществления гражданином предпринимательской и иной приносящей доход деятельности без образования юридического лица // Физические лица как субъекты российского гражданского права: монография. М., 2022. С. 202-232; Также об этом: Копина А. А. Правовое определение предпринимательской деятельности для целей налогообложения : постановка проблемы // Финансовое право. 2021. № 1. С. 25-26; Ванин В. В., Тихонов В. В. О значении правовых признаков предпринимательской деятельности для квалификации потребительских договоров // Гражданское право. 2022. № 1. С. 4-5; Шувалов И. И. Правовая категория «предпринимательская деятельность» : законодательная дефиниция и реальность // Журнал российского права. 2020. № 5. С. 64; Мицык Г. Ю. Нормативно-правовые, доктринальные и правоприменительные признаки предпринимательской деятельности // Право и экономика. 2017. № 7. С. 5-11; Чорновол Е. П., Головизнин А. В. Нормативно-правовые, доктринальные и правоприменительные признаки предпринимательской деятельности // Право и экономика. 2016. № 1. С. 21; Чукреев А. А. К проблеме легального определения предпринимательской деятельности // Российский юридический журнал. 2015. № 2. С. 117-118; Ершова И. В. Понятие предпринимательской деятельности в теории и судебной практике // Lex Russica. 2014. № 2. С. 165.

предпринимательства в силу неразвитости бизнеса и неспособности пока приносить сколько-нибудь ощутимый доход, что позволяет видеть в ней своего рода переходную ступень к собственно индивидуальному предпринимательству. Это подтверждается также предоставлением физическим лицам права заниматься отдельными видами предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, но при условии перехода на налог на профессиональный доход (абзац 2 пункта 1 статьи 23 ГК РФ).

Все это предопределяет необходимость повышенного внимания налоговых органов к своевременной надлежащей оценке экономической деятельности налогоплательщика как отвечающей или не отвечающей характеру предпринимательской, что позволяет обеспечить определенность налогового статуса физического лица, которое, опираясь на выводы контролирующего органа, может, в том числе принимать решения о корректировке параметров реализации своей экономической свободы.

Сказанное, однако, не отрицает существования иных проблем при выявлении пределов защиты оправданных ожиданий налогоплательщиков - физических лиц, исход рассмотрения которых Конституционным Судом РФ не всегда оказывается благоприятным для последних. Так, представляется, что имеются все основания усматривать формирование оправданных ожиданий у физических лиц, претендующих на предоставление им налоговых вычетов по НДФЛ под контролем налоговых органов на основе подачи налоговых деклараций. Причем во многих случаях предметом соответствующей камеральной проверки будет являться исключительно обоснованность уменьшения налоговой базы на сумму соответствующего вычета в отсутствие у налогоплательщиков иных доходов, кроме тех, изъятие налогов с которых осуществляется налоговыми агентами.

Правоприменительные акты, на основании которых физическому лицу предоставляется налоговый вычет, Васильева А.Ф. определяет в качестве

«благоприятствующих административных актов»¹⁷⁷, которые подлежат «большей правовой защите по сравнению с обременяющими административными актами»¹⁷⁸. Необходимость ограничения права на отмену благоприятствующих административных актов поддерживается Винницким А.В. и Хариновым И.Н., которые обосновывают данный довод, в том числе, «недопустимостью умаления субъективного права на получение административной услуги»¹⁷⁹, необходимостью «учета исполнения и последствий административного акта»¹⁸⁰, а также «принципами правовой определенности и защиты (поддержания) доверия к публичной администрации»¹⁸¹.

Пересмотр налоговым органом решения о предоставлении имущественного вычета, вынесенного по результатам камеральной налоговой проверки, вне надлежащей юридической процедуры влечет отмену благоприятствующего административного акта. Это приводит к умалению субъективного права физического лица на получение имущественного вычета, так как не учитывает, что отмена такого акта может иметь существенные негативные последствия для физического лица, что также не согласуется с принципами правовой определенности и защиты (поддержания) доверия к публичной администрации.

Данный подход в полной мере соответствует требованиям защиты правомерных ожиданий налогоплательщика - физического лица, которые возникли в результате проведенной в отношении налогоплательщика камеральной проверки. Вместе с тем Конституционный Суд РФ отказывает физическому лицу в такой защите, признавая правомерным взыскание с него неправомерно предоставленного

¹⁷⁷ Васильева А. Ф. Неосновательное обогащение как новая конструкция публичного права. Административно-правовой анализ Постановления КС РФ от 24.03.2017 № 9-П // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2020. № 9. С. 136.

¹⁷⁸ Там же. С. 137.

¹⁷⁹ Винницкий А. В., Харинов И. Н. Отмена в порядке самоконтроля благоприятствующих административных актов // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2020. № 6. С. 57. URL: <http://electronic.ruzh.org/?q=ru/system/files/Винницкий%2СХаринов.pdf> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁸⁰ Там же. С. 58.

¹⁸¹ Там же. С. 59.

имущественного вычета в рамках исков о неосновательном обогащении¹⁸². Тем самым Конституционный Суд РФ не разделяет подходы в отношении необходимости защиты правомерных ожиданий физического лица в тех пределах, которые поддерживаются в правовой доктрине.

Эта позиция Конституционного Суда РФ тем более вызывает вопросы при ее соотнесении с позицией, выраженной Конституционным Судом РФ в постановлении по жалобе гражданина Машукова И.С.¹⁸³. В рамках этого дела Суд как раз усмотрел основания для признания подлежащих защите правомерных ожиданий налогоплательщика, несмотря на многочисленные указания в принятых в отношении налогоплательщика актах правоприменительных органов на признаки его недобросовестности. При этом Конституционный Суд РФ отметил, что в ситуации упущений органов, уполномоченных действовать в интересах казны, включая пропуски сроков на взыскание налогов, физическое лицо имеет законные основания ожидать, что с него не будут взысканы суммы налогов¹⁸⁴. Это может свидетельствовать о том, что подход Конституционного Суда РФ развивается в направлении повышения уровня защиты правомерных ожиданий налогоплательщика - физического лица.

Представляется, что налогоплательщики - физические лица не всегда способные проявлять профессионализм участия в налоговых отношениях, вправе настаивать на снятии с них в определенных пределах рисков ненадлежащего исполнения налоговых обязанностей, когда такое исполнение при отсутствии признаков недобросовестности с их стороны не приводило к претензиям налоговых органов по итогам соответствующих мероприятий налогового контроля.

¹⁸² По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁸³ По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова : Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74231418/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁸⁴ Там же.

Бездействие налоговых органов, обладающих необходимыми сведениями о деятельности налогоплательщика - физического лица или не имеющих препятствий к их получению в рамках мероприятий налогового контроля, позволяет усматривать нарушение правомерных ожиданий налогоплательщика, которые могли возникнуть вследствие отсутствия в течение продолжительного периода времени указаний со стороны налоговых органов на неправомерное поведение физического лица. Тем более в этом контексте должны подлежать защите правомерные ожидания физического лица - налогоплательщика, обусловленные отсутствием претензий налоговых органов к квалификации экономического характера его деятельности как непредпринимательской в рамках налоговых проверок.

Глава 3. Обеспечение прав физических лиц в условиях внедрения специальных камеральных проверок

§1. Обеспечение прав физических лиц при проведении камеральных проверок в отсутствие налоговой декларации

В условиях действующего законодательства физическое лицо самостоятельно декларирует доходы от продажи имущества, заявляя при этом вычет, позволяющий учесть понесенные при приобретении такого имущества расходы¹⁸⁵. В связи с этим в рамках существующей процедуры администрирования налоговые органы осуществляют прямой контроль в отношении своевременности и правильности уплаты налога с доходов от продажи имущества в отношении каждого физического лица (подпункты 1, 2 пункта 2, пункт 7 статьи 220, подпункт 2 пункта 1, пункт 2 статьи 228 НК РФ). При этом имущественный налоговый вычет по НДФЛ при продаже недвижимости является элементом исчисления налоговой базы НДФЛ (пункт 6 статьи 210 НК РФ), который позволяет налогоплательщику определить для налогообложения чистый доход (*подробнее о налогообложении чистого дохода см. пар. 2 гл. 1 настоящей работы*).

Налоговый кодекс РФ предусматривает, по существу, две формы камерального налогового контроля в связи с формированием у физических лиц доходов от продажи недвижимого имущества в зависимости от того, представляет налогоплательщик налоговую декларацию или нет¹⁸⁶.

Первым видом камерального налогового контроля является проверка представленной физическим лицом налоговой декларации, в которой отражен доход от продажи недвижимости (пункт 1 статьи 88 НК РФ). Объектом данной камеральной налоговой проверки в отношении налогоплательщика, получающего

¹⁸⁵ Роменко В. А. Правовые проблемы контроля за уплатой физическими лицами налога на доходы от продажи недвижимого имущества // Финансовое право. 2022. № 7. С. 40-44.

¹⁸⁶ Проведение камеральной проверки в отсутствие налоговой декларации распространяется и на случаи получения физическими лицами недвижимого имущества в дар (пункт 1.2 статьи 88 НК РФ). Однако, учитывая безвозмездный характер соответствующих сделок, снимается острота проблемы, связанной с обеспечением прав физических лиц на налогообложение по итогам соответствующей проверки их действительной налоговой обязанности (пункт 6 ст. 214.10 НК РФ). В связи с этим в рамках данного параграфа внимание будет сосредоточено на случаях получения дохода от продажи физическими лицами недвижимого имущества.

доход от продажи недвижимости, являются действия физического лица по исчислению и уплате суммы НДФЛ в отношении такого дохода.

Приведенное положение соответствует отраженному в правовой доктрине определению объекта налогового контроля, под которым понимаются действия (бездействие) налогоплательщиков по уплате налогов, а также по исполнению ими иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности и своевременности¹⁸⁷. Предметом такой камеральной налоговой проверки будет выступать налоговая декларация, в которой отражены доходы от продажи недвижимости, представленный налогоплательщиком договор купли-продажи недвижимости, а также документы, подтверждающие правомерность применения имущественного налогового вычета. Такой подход к определению предмета камеральной проверки соответствует доктринальному определению предмета налогового контроля, под которым понимаются документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях, его действиях (бездействии)¹⁸⁸.

Вместе с тем следует отметить, что наряду со сведениями, отраженными налогоплательщиком в декларации, налоговый орган получает от регистрирующих органов сведения для проверки представленной декларации (пункт 1 статьи 229 НК РФ). Речь идет, в частности, о сведениях относительно кадастровой стоимости объекта недвижимости, сведениях о правообладателе (предыдущем правообладателе), о цене сделки (пункт 4 статьи 85 НК РФ, пункты 1.2.11, 1.2.18, 3.2, 3.3-3.6, 3.18 Приложения № 1 к Приказу ФНС России от 10.04.2017 № ММВ-7-21/302@). Данные сведения могут использоваться налоговым органом для проверки правильности уплаты налога на доходы, исчисленного физическим лицом и отраженного в налоговой декларации. Однако они не используются для

¹⁸⁷ Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории. С. 106; Кормилицын А. С. Объект и предмет налогового контроля // Административное и муниципальное право. 2008. № 5. С. 59.

¹⁸⁸ Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории. С. 109; Кормилицын А. С. Указ. соч. С. 60.

самостоятельного исчисления налога налоговым органом, как это имеет место в рамках второго вида камерального контроля.

Вторым видом камерального налогового контроля является проверка, проводимая налоговым органом в отсутствие налоговой декларации на основе имеющихся у него документов (информации) о налогоплательщике, получившем доход от продажи недвижимости и об указанных доходах (пункт 1.2 статьи 88 НК РФ)¹⁸⁹. В рамках такой проверки налоговый орган самостоятельно исчисляет сумму НДФЛ на основании имеющихся у него документов (сведений) о таком налогоплательщике и указанных доходах (абзац 1 пункта 3 статьи 214.10 НК РФ).

Следует отметить, что возложение на налоговый орган обязанности по самостоятельному определению суммы налога к уплате не устраняет обязанности налогоплательщика по самостоятельному определению своего налогового обязательства, в связи с чем за таким налогоплательщиком сохраняется и обязанность представления налоговой декларации. Вместе с тем полномочие налогового органа по самостоятельному определению суммы налога с дохода от продажи имущества возникает лишь в случае неисполнения налогоплательщиком обязанности по его декларированию. Причем в силу пункта 1.2 статьи 88 НК РФ такое полномочие не может быть реализовано до истечения срока уплаты НДФЛ. Это свидетельствует о замещающем характере соответствующего полномочия налоговых органов, хотя такое замещение не приобретает абсолютного характера, поскольку не снимает с налогоплательщика обязанности по самостоятельному декларированию налога на рассматриваемый вид дохода.

¹⁸⁹ По данным Отчета о декларировании доходов физическими лицами за 2021 год, формируемого ФНС России (Форма № 1-ДДК), количество проведенных камеральных проверок в порядке, предусмотренном пунктом 1.2 статьи 88 НК РФ составило 329 966 (раздел 2 стр. 2262), а сумма доначисленного налога на доходы составила 53,7 млрд. руб. (раздел 2 стр. 2264). Для сравнения за аналогичный период физическими лицами всего было представлено 11,2 млн. деклараций (раздел 2 стр. 2001), сумма налога к уплате по которым составила 245,7 млрд. руб. (раздел 2 стр. 2003). Это свидетельствует о том, что проверка, предусмотренная пунктом 1.2 статьи 88 НК РФ позволила налоговым органам предотвратить уклонение от уплаты налога на доходы в размере, который составляет 21,86 % от всех налогов, уплаченных в рамках налоговых деклараций по НДФЛ физическими лицами. Это свидетельствует об эффективности налогового контроля, проводимого в порядке пункта 1.2 статьи 88 НК РФ : Отчет о декларировании доходов физическими лицами за 2021 год (Форма № 1-ДДК) // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/1ddk/1ddk010123.xls> (дата обращения: 10.05.2023).

Можно заметить, что в настоящее время в дополнение к общему порядку законодателем предложена иная, нежели установленная в общем порядке и обозначенная в дореволюционной доктрине, последовательность действий по определению подлежащего налогообложению дохода в ситуации, когда налогоплательщик не представляет налоговую декларацию. Налоговый орган сначала самостоятельно исчисляет сумму налога и только после этого реализует полномочия по взаимодействию на этой основе с налогоплательщиком. Такой подход обусловлен развитием механизмов межведомственного информационного взаимодействия между налоговыми и регистрирующими органами в рамках автоматизации процессов налогового администрирования, что создает предпосылки для активного вовлечения налоговых органов в процесс самостоятельного определения налоговых обязательств налогоплательщиков.

Доход от продажи недвижимости определяется налоговым органом исходя из цены сделки, информация о которой получена налоговым органом в соответствии со статьей 85 НК РФ (абзац 5 пункта 3 статьи 214.10 НК РФ, пункт 3.18 Приложения № 1 к Приказу ФНС России от 10.04.2017 № ММВ-7-21/302@). В этом отношении принцип достоверности сведений ЕГРН (пункт 1 статьи 7 Федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости») применительно к абзацу 5 пункта 3 статьи 214.10 НК РФ может означать, что если регистрирующий орган представил в налоговый орган сведения о цене сделки, то они являются достоверными, так как регистрирующий орган указал их на основании представленных самому регистрирующему органу документов. Налоговый орган уполномочен принимать во внимание обозначенные сведения при определении размера налогового обязательства налогоплательщика уже в силу самого факта их получения от уполномоченного компетентного органа.

Такой подход может быть признан оправданным, поскольку в соответствии с административным регламентом при государственной регистрации перехода права на основании сделки государственный регистратор проверяет также соблюдение существенных условий такой сделки, в том числе оплаты недвижимости, если

договором купли-продажи предусмотрено сохранение права собственности за продавцом до такой оплаты (пункт 225 Приказа Минэкономразвития России от 07.06.2017 № 278).

Иными словами, договор купли-продажи, на основании которого продавец приобрел объект недвижимости, и документы, подтверждающие факт оплаты объекта недвижимости, являются предметом проверки регистрирующего органа перед внесением сведений в ЕГРН, в результате чего сведения о цене, направляемые в налоговый орган, заполняются на основании документов, проверенных таким органом. Это дает определенные правовые основания для того, чтобы руководствоваться сведениями о цене, предоставленными регистрирующим органом, для целей определения дохода от продажи недвижимости.

В ситуации отказа налогоплательщика от представления декларации, как и от последующего взаимодействия с налоговым органом, абзац 1 пункта 3 статьи 214.10 НК РФ, по сути, предусматривает полное замещение обязанности налогоплательщика по исчислению суммы налога обязанностью налогового органа самостоятельно исчислить налог. Причем такое самостоятельное исчисление осуществляется на основании автономно полученной налоговым органом от регистрирующих органов информации, как это имеет место в ситуации исчисления налогов, уплачиваемых по налоговому уведомлению, что на этом этапе не позволяет говорить в строгом смысле о контроле в отношении налогоплательщика с учетом привычного понимания объекта камеральной налоговой проверки. В противном случае необходимо было бы признать объектом контроля собственные действия налогового органа по исчислению суммы НДС, а предметом налогового контроля документы и информацию о полученных налогоплательщиком доходах, предоставленные в рамках текущего межведомственного взаимодействия.

Однако следует сделать оговорку о том, что ситуация меняется, если налогоплательщик представляет в рамках камеральной проверки, инициированной налоговым органом в отсутствие налоговой декларации, документы или пояснения, необходимые для исчисления суммы НДС. Такие документы или пояснения

могут быть истребованы налоговым органом в рамках реализации полномочий, предусмотренных пунктом 3 статьи 88 НК РФ или пунктом 1 статьи 93 НК РФ. Например, это касается документов, необходимых для применения имущественного налогового вычета в размере фактически произведенных расходов (подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ).

При получении налоговым органом от налогоплательщика тех документов, которые предусмотрены законом для применения имущественного налогового вычета (подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ), но в нарушение закона не были представлены налоговому органу в связи с недекларированием дохода от продажи имущества, появляется и предмет контроля в отношении такого налогоплательщика. В таком случае налоговый орган не только исчисляет сумму НДФЛ в порядке абзаца 2 пункта 3 статьи 214.10 НК РФ, но и осуществляет проверку представленных документов с точки зрения возможности их учета при исчислении суммы НДФЛ.

Иными словами, в рамках того, что законодатель обозначает в качестве камеральной налоговой проверки в отсутствие налоговой декларации, фактически предусматривается самостоятельное исчисление налоговым органом суммы НДФЛ, что в соответствии с пунктом 2 статьи 52 НК РФ в иных случаях связывается с последующим направлением налогоплательщику налогового уведомления с суммой исчисленного налога. Вместе с тем законодатель отказывается от закрепления в данном случае порядка уплаты налога на основании налогового уведомления, сохраняя обязанность налогоплательщика декларировать доходы от продажи имущества.

Принятый законодателем подход может быть обоснован признанием необходимости привлечения налогоплательщика к участию в определении действительной обязанности по уплате суммы НДФЛ в отношении дохода от продажи недвижимости. В рамках камеральной налоговой проверки налоговому органу предоставлены полномочия по истребованию у налогоплательщика пояснений относительно доходов, полученных от продажи недвижимости (абзац 3

пункта 1.2 статьи 88 НК РФ). В свою очередь, по ее результатам подлежит составлению акт налоговой проверки (пункт 1 статьи 100 НК РФ), в котором отражается сумма НДС, исчисленная налоговым органом, и в отношении которой налогоплательщик вправе представить возражения (пункт 6 статьи 100 НК РФ). Тем самым создаются дополнительные гарантии установления действительной налоговой обязанности для тех налогоплательщиков, которые, несмотря на факт непредставления налоговой декларации, взаимодействуют с налоговыми органами после назначения соответствующей камеральной проверки.

Представляется, что сохранение в рассматриваемой ситуации элементов взаимодействия налогового органа с налогоплательщиком может быть связано с признанием законодателем того, что на современном этапе развития процедур налогового администрирования самостоятельное исчисление налоговыми органами сумм налога с таких доходов не позволяет во всех случаях гарантировать определение действительного налогового обязательства плательщика без участия последнего. Это также позволяет повысить уровень гарантий защиты прав налогоплательщиков в контексте обеспечения изъятия у них налога в объеме не большем, чем это предусмотрено налоговым законом.

Вместе с тем, закрепляемые в этом отношении нормативные особенности администрирования соответствующих доходов физических лиц все же не обеспечивают должной определенности и последовательности. В том числе непоследовательность усматривается в правовой регламентации для этого случая параметров имущественного налогового вычета.

Абзац 3 пункта 3 статьи 214.10 НК РФ¹⁹⁰ формально позволяет усматривать полномочия по самостоятельному применению налоговыми органами таких вычетов в отсутствие волеизъявления налогоплательщика. Однако возникают и сомнения в возможности такого применения в контексте положений пункта 1 статьи 220 НК РФ, который определяет это применение в качестве права

¹⁹⁰ Данная норма распространяется на налоговых резидентов Российской Федерации. В силу абзаца 4 пункта 3 статьи 214.10 НК РФ имущественный вычет не учитывается при определении дохода нерезидента Российской Федерации от продажи недвижимости.

налогоплательщика, что означает для него возможность воспользоваться соответствующим вычетом лишь в случае прямого обращения к налоговому органу с соответствующим заявлением.

Тем более это сомнение имеет право на существование, поскольку с формальных позиций налогоплательщика, представившие налоговую декларацию и не заявившие право на вычет, не могут рассчитывать на самостоятельное применение к их доходам вычета по инициативе налогового органа. В свою очередь, в случае игнорирования своей обязанности по представлению декларации налогоплательщик может рассчитывать на инициативное уменьшение его доходов самим налоговым органом.

Вместе с тем признание данного полномочия налогового органа соответствует также и доктринальным подходам налогообложения чистого дохода, в соответствии с которым бремя уплаты подоходного налога должно определяться таким образом, чтобы полученный доход уменьшался, в том числе, на имущественные вычеты. Иначе возложение обязанности по самостоятельному исчислению суммы НДФЛ на налоговый орган приводило бы к умалению права налогоплательщика на налогообложение чистого дохода. Однако при таком подходе следует признать также необходимым и последовательный отказ от исключительно заявительного порядка учета таких расходов при применении налоговых вычетов по результатам камеральной проверки налоговой декларации.

В то же время обращает на себя внимание отсутствие определенности в норме абзаца 3 пункта 3 статьи 214.10 НК РФ. Хотя эта норма прямо указывает на полномочие налогового органа самостоятельно применить имущественный вычет либо в нормативной величине (подпункт 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ), либо в размере фактически произведенных расходов (подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ), тем не менее она не определяет приоритетность применения одного вычета перед другим.

В таком случае закономерно возникает вопрос о том, какой имущественный вычет налоговый орган уполномочен применить, чтобы обеспечить возможность

уплаты налога в размере не большем, чем это установлено законом? Представляется, что с позиций экономической обоснованности налогообложения может быть поставлен вопрос о выборе в пользу вычета в размере фактически произведенных расходов, что укладывается в доктрину налогообложения чистого дохода. Во-первых, необходимые для этого данные могут быть получены им по результатам истребования пояснений в рамках камеральной проверки (абзац 3 пункта 1.2 статьи 88 НК РФ), а во-вторых, налоговый орган имеет возможность воспользоваться сведениями, предоставленными регистрирующим органом (пункт 4 статьи 85 НК РФ).

Цена приобретения недвижимости по договору купли-продажи, на основании которого продавец приобрел объект недвижимости, составляет расходы налогоплательщика, которые подлежат учету в составе фактически произведенных расходов при определении имущественного вычета по НДФЛ при продаже недвижимого имущества. Данная цена приобретения объекта недвижимости содержится в сведениях, представляемых регистрирующим органом в налоговый орган, так как в них содержится строка о цене сделки, явившейся основанием регистрации права (пункт 4 статьи 85 НК РФ, пункт 3.18 Приложения № 1 к Приказу ФНС России от 10.04.2017 № ММВ-7-21/302@).

Нельзя, однако, не заметить, что данный подход может вызывать и оправданные сомнения, поскольку, строго говоря, применим только к случаям, когда налогоплательщик самостоятельно внес плату по договору, что, в свою очередь, также может требовать подтверждения в рамках мероприятий налогового контроля.

Но так или иначе представляется, что только в случае отсутствия сведений, необходимых налоговому органу для самостоятельного применения имущественного вычета в размере фактически произведенных расходов (подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ), налоговый орган уполномочен применить данный вычет в нормативной величине (подпункт 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ). При этом, если налоговый орган не обращается к налогоплательщику для представления

пояснений в порядке абзаца 3 пункта 1.2 статьи 88 НК РФ, можно сделать вывод о том, что налоговый орган, с учетом изложенного, обладает необходимыми сведениями для применения имущественного вычета в размере фактически произведенных расходов¹⁹¹.

Вместе с тем непредставление налоговой декларации и неуплата налога на доходы от продажи недвижимости влечет для налогоплательщика начисление пени (статья 75 НК РФ), привлечение к ответственности за непредставление налоговой декларации (пункт 1 статьи 119 НК РФ) и за неуплату налога в результате неправомерного бездействия налогоплательщика (пункт 1 статьи 122 НК РФ)¹⁹². Тем самым при обеспечении права налогоплательщика на определение действительной обязанности по уплате налога по результатам налоговой проверки одновременно пресекается извлечение выгод недобросовестными налогоплательщиками, поскольку последние претерпевают негативные имущественные последствия допущенных нарушений.

Таким образом, полное игнорирование налогоплательщиком своих налоговых обязанностей, возникающих в связи с получением дохода от продажи имущества, связывается законодателем с возложением на налоговый орган полномочий по самостоятельному исчислению суммы неуплаченного налога на основании автономно получаемых в рамках межведомственного взаимодействия сведений. Такой подход мог бы восприниматься как открывающий возможность для исполнения налогоплательщиком налоговой обязанности на основании налогового уведомления.

Вместе с тем на данном этапе законодатель все же не отказывается от возложения на налогоплательщика обязанности по декларированию дохода от продажи недвижимого имущества и не предусматривает в этой части полного

¹⁹¹ По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О (пункт 2.2. Мотивировочной части) // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/12149923/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁹² Письмо ФНС России от 24.11.2021 № ЕА-4-15/16364@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403102226/> (дата обращения: 10.05.2023).

перехода к уплате НДФЛ на основе налогового уведомления. Это может быть обусловлено отсутствием пока предпосылок для того, чтобы полностью отказаться от привлечения налогоплательщика к определению действительного объема его налоговой обязанности при получении дохода от продажи имущества, что предопределяет сохранение возможности взаимодействия такого налогоплательщика с налоговыми органами в рамках проверки, хотя бы и в отсутствие декларации.

Тем не менее, учитывая внедрение элементов самостоятельного определения налоговыми органами налоговой обязанности плательщика на основе имеющихся у них сведений, важно обеспечить, чтобы сумма налога была исчислена в соответствии доктринальными подходами о необходимости налогообложения чистого дохода. В связи с этим имеются основания для признания приоритетности, с целью определения чистого дохода налогоплательщика, имущественного вычета в размере фактически произведенных расходов (подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ) перед вычетом в его нормативной величине (подпункт 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ). При этом приоритетность учета налоговыми органами фактических расходов может быть обеспечена путем получения необходимой информации от регистрирующих органов.

Вместе с тем нацеленность новых правил на оптимизацию контрольных процедур не должна приводить к тому, чтобы недобросовестные налогоплательщики в плане защиты их прав оказывались в более благоприятном положении, нежели добросовестные. Это требует последовательного отказа также и от исключительно заявительного порядка учета таких расходов при применении налоговых вычетов по результатам камеральной проверки налоговой декларации.

§2. Обеспечение прав физических лиц при автоматизированном контроле предоставления налоговых вычетов

Одним из направлений оптимизации налогового контроля в отношении физических лиц является использование налоговыми органами информационных

систем, позволяющих производить автоматизированную проверку¹⁹³ права физического лица на получение налогового вычета по НДФЛ в упрощенном порядке на основании предзаполненного налоговым органом заявления (статья 221.1 НК РФ).

В силу прямого указания в пункте 1 статьи 88, пункте 4 статьи 221.1 НК РФ налоговый контроль в отношении такого заявления осуществляется в форме камеральной налоговой проверки. Данная проверка проводится на основании сведений, представленных налоговыми агентами и банками. Физическое лицо, в свою очередь, отстраняется от необходимости представлять документы и (или) информацию, а единственным источником сведений для налогового органа становятся внешние источники (банки, брокеры и другие)¹⁹⁴.

В рамках действующего правового регулирования упрощенный порядок получения налоговых вычетов распространяется на инвестиционный налоговый вычет в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговом периоде на индивидуальный инвестиционный счет (подпункт 2 пункта 3 статьи 219.1 НК РФ) и имущественный налоговый вычет в размере затрат на приобретение жилой недвижимости и процентов по займу, полученному для целей приобретения такой недвижимости (подпункты 3, 4 пункта 1, пункт 7 статьи 220 НК РФ)¹⁹⁵. При

¹⁹³ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части введения упрощенной процедуры получения налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц : Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 1075007-7 // Система обеспечения законодательной деятельности : Государственная Дума Российской Федерации : [сайт]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1075007-7> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁹⁴ Письмо ФНС России от 01.07.2022 № БС-4-11/8329@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404837645/> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁹⁵ На основании данных Отчета о декларировании доходов физическими лицами за 2021 год, формируемого ФНС России (Форма № 1-ДДК), можно сделать вывод, что к упрощенному порядку предоставления имущественных вычетов по НДФЛ физические лица обращаются не так часто, как к порядку представления такого вычета на основании налоговой декларации:

- в 2021 году 4,3 млн. налогоплательщиков получили имущественные вычеты в размере затрат на покупку жилья в порядке налогового декларирования, и только 35 тыс. в упрощенном порядке;

- в 2021 году 1,48 млн налогоплательщиков получили имущественные вычеты в размере затрат на проценты в порядке налогового декларирования, и 85 тыс. в упрощенном порядке.

Вместе с тем наблюдается активное применение упрощенного порядка получения инвестиционных вычетов по НДФЛ, предусмотренных подпунктом 2 пункта 1 статьи 219.1 НК РФ. В порядке декларирования было предоставлено 286 тыс. инвестиционных вычетов, а в упрощенном порядке 168 тыс. : Отчет о декларировании доходов физическими лицами за 2021 год (Форма № 1-ДДК) // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/1ddk/1ddk010123.xls> (дата обращения: 10.05.2023).

этом публичный субъект планирует расширить упрощенный порядок получения вычетов по НДФЛ, распространив его и на социальные налоговые вычеты¹⁹⁶.

Вместе с тем возникают обоснованные сомнения в том, что налоговый контроль в отношении предзаполненного заявления может рассматриваться в качестве полновесной камеральной налоговой проверки. Важно, что параметры проводимой налоговым органом камеральной проверки предзаполненного заявления существенно отличаются от параметров камеральной проверки налоговой декларации, в которой вычет по НДФЛ заявлен в обычном порядке.

Камеральная проверка налоговой декларации, в которой заявлен налоговый вычет по НДФЛ, начинается со дня представления налоговой декларации (абзац 1 пункта 2 статьи 88 НК РФ). Аналогично в абзаце 6 пункта 2 статьи 88 НК РФ предусмотрено, что камеральная проверка предзаполненного заявления проводится со дня представления такого заявления. Вместе с тем процедура приема сведений от участников информационного взаимодействия уже предполагает наличие встроенных автоматизированных контролей на предмет установления права на получение налогового вычета по тем или иным сведениям¹⁹⁷.

Это свидетельствует о том, что уже на этапе формирования предзаполненного заявления налоговые органы располагают информацией, указывающей на присутствие (или отсутствие) оснований для получения физическим лицом вычета. Это подтверждается также тем, что налоговый орган при получении сведений от налоговых агентов или банков, помимо отражения в личном кабинете налогоплательщика предзаполненного заявления для получения вычета в упрощенном порядке, может отразить и сообщение о препятствиях для получения вычета. Например, это касается отсутствия у налоговых органов

¹⁹⁶ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : Проект Федерального закона (доработанный текст) : подготовлен Минфином России, ID проекта 02/04/01-22/00124239 : не внесен в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации : текст по состоянию на 10.10.2022 // Федеральный портал проектов нормативных правовых актов : [сайт]. URL: <http://regulation.gov.ru/p/124239> (дата обращения: 10.05.2023).

¹⁹⁷ Письмо ФНС России от 01.07.2022 № БС-4-11/8329@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404837645/> (дата обращения: 10.05.2023).

сведений об объекте или несоответствия сведений о зарегистрированном объекте недвижимости сведениям, которые об этом объекте представлены банком¹⁹⁸.

Также различается предмет камеральной проверки декларации и проверки в отношении предзаполненного заявления. Предметом камеральной проверки декларации являются налоговая декларация, в которой отражена сумма налога, самостоятельно исчисленная физическим лицом, а также документы, представленные физическим лицом для подтверждения правомерности заявленного налогового вычета (пункт 7 статьи 220 НК РФ). Предметом проверки предзаполненного заявления становится только такое предзаполненное налоговым органом заявление. В отличие от декларации заявление заполняется налоговым органом самостоятельно с использованием автоматизированной системы на основании сведений, представленных банком и налоговым агентом. В связи с этим волеизъявление налогоплательщика сводится исключительно к выражению согласия с параметрами вычета, как они определены налоговым органом на основании работы соответствующих информационных систем.

Помимо отличия в предмете камеральной налоговой проверки, различаются также полномочия налоговых органов по выявлению и устранению ошибок и (или) расхождений. При проверке декларации налоговым органам предоставлены полномочия по истребованию пояснений и (или) документов у физического лица в случае, если налоговым органом выявляются ошибки и (или) противоречия в представленной налоговой декларации (пункт 3 статьи 88 НК РФ). Вместе с тем в силу прямого указания пункта 3 статьи 88 НК РФ налоговые органы не вправе истребовать пояснения у физического лица в случае выявления ошибок и (или) противоречий в поданном заявлении о получении вычета в упрощенном порядке. Более того, ФНС России отдельно обращала внимание налоговых органов на выявленные случаи неправомерного истребования у налогоплательщиков в рамках проверки предзаполненного заявления пояснений (документов) в порядке пункта 3

¹⁹⁸ Письмо ФНС России от 01.06.2021 № ЕД-7-11/535@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/401333822/> (дата обращения: 10.05.2023).

статьи 88 НК РФ, включая неправомерное истребование документов, подтверждающих право на вычет (правоустанавливающие документы, договоры купли-продажи и другое)¹⁹⁹.

Это свидетельствует о том, что полномочия налоговых органов по обращению к физическому лицу за получением объяснений практически исключены. При этом отказ от взаимодействия с физическим лицом восполняется автоматическим информационным взаимодействием между налоговыми агентами и банками, с одной стороны, и налоговыми органами, с другой стороны.

Обозначенные особенности налогового контроля в отношении предзаполненного заявления предопределяют также упрощенный пересмотр результатов проверки заявления в случае представления налоговым агентом или банком уточняющих сведений (пункт 7 статьи 221.1 НК РФ). Это объясняется тем, что налоговые органы в рамках соответствующих процедур выступают, по существу, в качестве оператора информационной системы для сбора и передачи информации.

Данная система проводит сверку сведений, представленных налоговым агентом или банком, и волеизъявления физического лица. Это позволяет исходить из предположения, что если физическое лицо подтверждает отраженные в предзаполненном заявлении сведения, полученные от банка или налогового агента, то данные сведения являются достоверными. В связи с этим налоговый орган, подтверждая право на вычет по НДФЛ физического лица, не осуществляет перепроверку сведений, представленных банком или налоговым агентом.

Вследствие этого, если физическое лицо выражает волеизъявление на получение вычета в упрощенном порядке и направляет в налоговый орган предзаполненное заявление, несмотря на то что в нем отражены сведения, не соответствующие действительности, публичный субъект считает допустимым

¹⁹⁹ Письмо ФНС России от 01.07.2022 № БС-4-11/8329@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404837645/> (дата обращения: 10.05.2023).

возложить на такое физическое лицо риск последующего пересмотра результатов проведенной проверки.

Поскольку налоговые органы не наделены полномочиями по выявлению ошибок в сведениях, представленных банком или налоговым агентом в рамках упрощенной процедуры предоставления вычета, у них отсутствуют правовые возможности для опровержения презумпции достоверности полученных в автоматизированном режиме сведений в рамках проводимой проверки предзаполненного заявления. Данный подход с неизбежностью приводит к тому, что налоговые органы подтверждают право на вычет физического лица, достоверно не зная о том, действительно ли такое право у физического лица присутствует.

Тем самым законодатель устанавливает иной предмет и объем полномочий налоговых органов в рамках камеральной проверки предзаполненного заявления по сравнению с камеральной проверкой декларации, а также вводит презумпцию достоверности отраженных в предзаполненном заявлении сведений, полученных от банка или налогового агента, если они подтверждены налогоплательщиком. При этом риски неправомерного предоставления налогового вычета публичный субъект возлагает на физическое лицо, допуская пересмотр результатов такой проверки.

Так, Налоговый кодекс РФ предусматривает, что в случае представления налоговым агентом или банком уточненных сведений, приводящих к уменьшению налога, возвращенного налогоплательщику, на подлежащую возврату сумму начисляются проценты за период пользования бюджетными средствами (пункт 7 статьи 221.1 НК РФ). Кроме того, начиная со дня, следующего за днем вынесения решения об отмене полностью или частично решения о предоставлении налогового вычета, на сумму излишне полученных налогоплательщиком сумм налога начисляются пени в соответствии со статьей 75 НК РФ (пункт 7 статьи 221.1 НК РФ).

Правовая природа процентов, подлежащих начислению за период пользования бюджетными средствами в соответствии с пунктом 7 статьи 221.1 НК РФ, еще не становилась предметом пристального исследования в правовой

доктрине или судебной практике. Для определения правовой природы данных процентов можно обратиться к иным схожим нормам Налогового кодекса РФ, которые предусматривают начисление процентов на сумму неправомерно возвращенной суммы налога. Такие нормы находим в рамках заявительного порядка возмещения НДС (пункт 17 статьи 176.1 НК РФ). Сопоставление условий начисления процентов в случае, предусмотренном пунктом 7 статьи 221.1 НК РФ и пунктом 17 статьи 176.1 НК РФ, допустимо, поскольку оба порядка закрепляют возможность отмены решения налогового органа о возврате суммы налога, а также начисление процентов на сумму неправомерно возвращенного налога.

Так, заявительный порядок возмещения НДС предусматривает, что налогоплательщик вправе вернуть сумму НДС, заявленную в налоговой декларации, до завершения проводимой камеральной налоговой проверки (пункт 1 статьи 176.1 НК РФ). Проценты за период пользования излишне полученной суммой НДС в заявительном порядке подлежат начислению в том случае, если по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС заявленная налогоплательщиком сумма НДС к возмещению не была подтверждена (пункт 17 статьи 176.1 НК РФ).

Вводя правовое регулирование заявительного порядка возмещения НДС, законодатель руководствовался необходимостью создания для налогоплательщиков (организаций) реальных предпосылок для сохранения оборотных средств, не снижая эффективность налогового контроля и не ущемляя интересы бюджетной системы²⁰⁰. Суды, интерпретируя положения пункта 17 статьи 176.1 НК РФ, приходят к выводу, что начисляемые на сумму излишне возмещенного налога проценты представляют собой компенсацию потерь, которые несет бюджет в связи с излишним возмещением налога²⁰¹. Также Верховный Суд

²⁰⁰ О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с введением заявительного порядка возмещения налога на добавленную стоимость : Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 223442-5 // Система обеспечения законодательной деятельности : Государственная Дума Российской Федерации : [сайт]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/223442-5> (дата обращения: 10.05.2023).

²⁰¹ Постановление ФАС Московского округа от 30.11.2012 по делу № А40-53659/12-115-323 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Определение Верховного Суда РФ от 06.05.2016 № 303-КГ16-657 по делу № А37-424/2015 //

РФ придерживается позиции о том, что уплата таких процентов имеет компенсационный характер, направленный на минимизацию потерь бюджета и рисков, связанных с доверительным характером возмещения НДС в заявительном порядке²⁰².

Представляется, что аналогичная правовая природа усматривается и у процентов, начисляемых в рамках заявления налогового вычета по НДФЛ в упрощенном порядке. Законодатель рассматривает возвращенную физическому лицу в упрощенном порядке сумму НДФЛ в качестве денежных средств, правовое основание для использования которых может отпасть в случае представления налоговым агентом или банком уточненных сведений.

При этом в рамках упрощенного порядка получения вычета по НДФЛ может также усматриваться доверительный характер отношений налогового органа с иными участниками в связи с производимым возвратом суммы НДФЛ по результатам проверки предзаполненного заявления. Это обусловлено тем, что публичный субъект доверяет представляемым банком или налоговым агентом сведениям, которые, в свою очередь, проверяются физическим лицом в момент подписания заявления, что позволяет исключить их перепроверку со стороны налогового органа.

Однако, в отличие от заявления о получении в упрощенном порядке налоговых вычетов по НДФЛ, в рамках возмещения в заявительном порядке НДС налогоплательщик самостоятельно определяет сумму налога к возмещению и заявляет ее в налоговой декларации (пункт 7 статьи 176.1 НК РФ). В рамках проверки такой налоговой декларации налоговый орган не ограничен в полномочиях по истребованию пояснений и (или) документов, а, напротив, наделяется дополнительными полномочиями по истребованию документов, необходимых для осуществления налогового контроля (пункт 8.1 статьи 88 НК

СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71393104/> (дата обращения: 10.05.2023); Пункт 5 : О направлении судебной практики : Письмо ФНС России от 07.07.2016 № СА-4-7/12211@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71352918/> (дата обращения: 10.05.2023).

²⁰² Определение Верховного Суда РФ от 24.05.2017 № 305-КГ16-21444 по делу № А40-75563/2016 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71684102/> (дата обращения: 10.05.2023).

РФ). В свою очередь, решение об отмене ранее предоставленного физическому лицу налогового вычета по НДС, может быть принято в любой момент, определяемый представлением налоговым агентом или банком уточненных сведений.

Иными словами, публичный субъект, допуская начисление процентов на сумму неправомерно возмещенной суммы НДС, наделяет налоговые органы полномочиями, предотвращающими длительное пользование налогоплательщиком возмещенными ему суммами НДС, что приводит к ограничению периода начисления процентов сроком проводимой камеральной проверки.

В свою очередь, начисление процентов в связи с пересмотром результатов проверки предзаполненного заявления обусловлено представлением корректирующих сведений налоговым агентом или банком. Отсутствие срока, в течение которого может быть выявлен факт неправомерного предоставления вычета физическому лицу, может приводить к возложению на него существенных негативных имущественных последствий.

Также нельзя не принимать во внимание то, что если возмещение НДС выступает в качестве способа возврата денежных средств налогоплательщику для их использования в предпринимательской деятельности, то денежные средства, возвращенные физическому лицу, по общему правилу, используются последним в личных целях, не связанным с получением дохода. Это может приводить к весьма неблагоприятным социальным последствиям в случае необходимости возврата таких средств с начислением на них процентов и пеней.

Для банка (налогового агента) последствия представления недостоверных сведений для целей применения упрощенной процедуры предоставления налогового вычета по НДС заключаются в привлечении к ответственности в размере 20% от суммы неправомерно возвращенного НДС (пункт 1 статьи 126.2, пункт 1 статьи 135.3 НК РФ). В свою очередь, физическое лицо обязано компенсировать потери бюджета в виде не только процентов, но и пеней,

начисляемых со дня, следующего за днем вынесения решения об отмене полностью или частично решения о предоставлении налогового вычета, на сумму излишне полученных налогоплательщиком сумм налога (пункт 7 статьи 221.1 НК РФ).

В связи с этим возникает вопрос о соотношении природы процентов и пеней, предусмотренных пунктом 7 статьи 221.1 НК РФ. Следует заметить, что эта норма не содержит положений, которые препятствовали бы применению к предусмотренным в ней пеням общих правил, содержащихся в Налоговом кодексе РФ. В свою очередь, в силу статьи 75 НК РФ пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налогов, начиная со дня возникновения недоимки по день исполнения совокупной обязанности по уплате налогов.

Конституционный Суд РФ отмечает, что неуплата налога должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. В связи с этим пени рассматриваются в качестве компенсации потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога²⁰³. В судебной практике пени рассматриваются в качестве праввосстановительной меры государственного принуждения, носящей компенсационный характер за несвоевременную уплату налога в бюджет, и взыскиваются с лица, на которое возложена такая

²⁰³ По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24.06.1993 «О федеральных органах налоговой полиции»: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10035095/> (дата обращения: 10.05.2023); По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий Банк «Ланта Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 06.12.2001 № 257-О // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/12125615/> (дата обращения: 10.05.2023); По жалобе унитарного государственного предприятия «Дорожное ремонтно-строительное управление № 7» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2002 № 202-О // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/12128380/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Тихоокеанское управление промысловой разведки и научно-исследовательского флота» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца второго подпункта 4.1 и подпункта 5 пункта 1, подпункта 5 пункта 1.1 и абзаца второго пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1720-О-О // СПС «Гарант»: [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1699715/> (дата обращения: 10.05.2023).

обязанность²⁰⁴. Тем самым пени начисляются на несвоевременно уплаченную сумму налога в бюджет и являются праввосстановительной мерой государственного принуждения. Обеспечительный характер пени заключается в том, чтобы стимулировать налогоплательщика к более скорому возврату налога в бюджетную систему.

Вместе с тем обращает на себя внимание то, что в рамках действующего правового регулирования наблюдается некоторая несогласованность законодательства в части, предусматривающей начисление пеней в порядке пункта 7 статьи 221.1 НК РФ. Дело в том, что в связи с переходом на уплату налогов на основе единого налогового счета излишне возвращенная из бюджета сумма НДС формально не охватывается понятием недоимки, на которую в соответствии с пунктом 3 статьи 75 НК РФ подлежат начислению пени. В определении понятия задолженности (статья 11 НК РФ) разграничиваются понятия «общая сумма недоимок» и «сумма налогов, подлежащих возврату в бюджетную систему РФ». В этой части может усматриваться коллизия положений пункта 7 статьи 221.1 и статьи 11 НК РФ.

Конечно, формально не исключено толкование, основанное на признании пункта 7 статьи 221.1 НК РФ в качестве специальной нормы. Однако нельзя не напомнить позицию Конституционного Суда РФ о том, что неправомерно предоставленный налоговый вычет не является недоимкой, поскольку конкретный размер обязанности по уплате налога, с учетом заявленного налогового вычета, определяется налоговым органом, и именно в этом размере налоговая обязанность подлежит исполнению налогоплательщиком в установленный срок²⁰⁵. В связи с тем, что неправомерно предоставленный налоговый вычет не является недоимкой, пени как мера государственного принуждения праввосстановительного

²⁰⁴ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16.04.2013 № 15638/12 по делу № А56-48850/2011 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70322600/> (дата обращения: 10.05.2023).

²⁰⁵ По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П (пункт 4.1 Мотивировочной части) // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (дата обращения: 10.05.2023).

характера²⁰⁶ в отсутствие специального указания в пункте 7 статьи 221.1 НК РФ не должны были бы начисляться.

В контексте правовой позиции Конституционного Суда РФ положения пункта 7 статьи 221.1 НК РФ требуют осмысления, в том числе с учетом особенностей предусмотренной для случаев упрощенного предоставления вычетов автоматизированной камеральной проверки. Пункт 7 статьи 221.1 НК РФ предусматривает начисление пеней на сумму излишне полученных налогоплательщиком сумм налога со дня, следующего за днем вынесения решения об отмене полностью или частично решения о предоставлении налогового вычета. Поскольку с момента вынесения такого решения на физическое лицо возлагается обязанность возратить сумму налога в бюджет, пени становятся способом обеспечения исполнения такой обязанности, что соответствует их правовой природе как меры государственного принуждения праввосстановительного характера.

Тем самым просматривается подход законодателя, в силу которого средства, поступившие в распоряжение физического лица по результатам автоматизированного контроля, признаются полученными им на законном основании. Однако если предположение о наличии оснований для предоставления физическому лицу вычета впоследствии будет опровергнуто, то соответствующие средства будут рассматриваться как предоставленный налогоплательщику публичным субъектом особый заем с начислением процентов за пользование денежными средствами по установленной Налоговым кодексом РФ ставке. При этом предполагается, что, подписывая заявление на получение вычета, физическое лицо не может быть не осведомлено о своих реальных расходах. Это значит, что, в отличие от публичного субъекта, физическое лицо должно осознавать, использует

²⁰⁶ Козырин А. Н. Пеня по российскому налоговому праву: способ обеспечения исполнения налоговой обязанности или мера ответственности за нарушение налоговых правил? // Закон. 2018. № 7. С. 150; Юзвак М. В. О незаконности института пени в налоговом праве // Налоговед. 2017. № 5. С. 42; Разгильдиева М. Б. К вопросу о функциях налогово-правовой ответственности // Налоги. 2014. № 1. С. 40; Воробьева Е. М. Пени в налоговых правоотношениях: доктрина и законодательное регулирование // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2013. № 4. С. 76.

оно упрощенную процедуру для целей возврата излишне внесенного в бюджетную систему налога, или же в целях получения займа, воспользовавшись допущенной банком или налоговым агентом ошибкой.

Вместе с тем, после отмены налоговым органом решения о предоставлении вычета на основании представления банком (налоговым агентом) уточненных сведений, утрачиваются основания для дальнейшего пользования физическим лицом бюджетными средствами, предоставление которых осуществлялось в отсутствие полномочий налогового органа по проверке автоматически сформированного заявления. Это позволяет законодателю настаивать на применении в отношении физического лица - налогоплательщика пеней, не входя при этом в противоречие с приведенной выше позицией Конституционного Суда РФ.

В рамках проекта Федерального закона предполагается распространить анализируемый порядок на социальные вычеты²⁰⁷. Вместе с тем применительно к этим вычетам публичный субъект предлагает расширить полномочия налоговых органов в рамках камеральной проверки предзаполненного заявления. Предлагается предоставить налоговым органам полномочия обращаться к физическому лицу за дополнительными документами в случае, если в ходе камеральной налоговой проверки будет выявлено, что представленные в налоговый орган документы не соответствуют сведениям, имеющимся у налогового органа.

Представляется, что такое регулирование, поскольку оно предполагает наделение налоговых органов полномочиями по проверке сведений, автоматически включаемых в заявление, должно предопределять и иной подход к распределению рисков неправомерного возврата предоставленных из бюджета средств, в том числе

²⁰⁷ Пункт 3.3 статьи 221.1 НК РФ в редакции : О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : Проект Федерального закона (доработанный текст) : подготовлен Минфином России, ID проекта 02/04/01-22/00124239 : не внесен в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации : текст по состоянию на 10.10.2022 // Федеральный портал проектов нормативных правовых актов : [сайт]. URL: <http://regulation.gov.ru/p/124239> (дата обращения: 10.05.2023).

с учетом сформированной Конституционным Судом РФ позиции. Однако публичный субъект оставляет в проекте без изменения нормы статьи 221.1 НК РФ, определяющие последствия пересмотра решения о предоставлении налоговых вычетов в этой части, несмотря на то что применительно к социальным вычетам налоговые органы наделяются прямыми полномочиями по проверке оснований их получения физическими лицами в упрощенном порядке.

В свою очередь, в отсутствие полномочий налоговых органов по проверке достоверности прошедших автоматическую сверку данных, представляется неоправданным определение автоматической проверки в условиях действующего регулирования в качестве камеральной, учитывая полное возложение рисков отмены соответствующего решения при уточнении третьими лицами ранее представленных данных на физическое лицо - налогоплательщика.

Это может породить у налогоплательщика ложные правовые ожидания подтверждения налоговым органом правомерности вычета, что характерно только для камеральной проверки декларации. Проверка декларации в условиях действия сформированной Конституционным Судом РФ позиции исключает начисление пеней налогоплательщику, который в отсутствие злоупотреблений с его стороны был вправе полагаться на правомерность решения налогового органа, принятого по итогам надлежащей реализации им контрольных полномочий.

Определение в качестве камеральной также полностью автоматизированной проверки приводит к снижению формальной определенности существенных различий в распределении рисков неправомерного предоставления вычетов в случае его заявления в обычном и упрощенном порядках, что может затруднять выбор налогоплательщиком процедуры, исходя из уровня налоговых рисков, а, следовательно, снижает уровень гарантий его правовой защиты.

**Глава 4. Вопросы обеспечения прав физических лиц в условиях
распределения контрольных полномочий налогового органа при уплате
налога через налогового агента**

**§1. Пределы перехода к контролю в отношении физических лиц при
неправомерном неисполнении налоговых обязанностей налоговыми
агентами**

Осуществление налогового контроля в отношении налоговых агентов по НДФЛ позволяет освободить налоговые органы от необходимости взаимодействовать в рамках налогового контроля с каждым отдельным налогоплательщиком - физическим лицом. Этим обеспечивается оптимизация налогового контроля в отношении налога на доходы, источником которых являются налоговые агенты. При этом налоговые агенты совершают действия как в интересах налогоплательщиков, так и в публичных интересах, т.е. «выступают в фискальными посредниками между государством и налогоплательщиками»²⁰⁸.

Вместе с тем публичный субъект предусматривает возможность осуществления налогового контроля в отношении физического лица в тех случаях, когда налоговый агент не обладал возможностью удержать сумму НДФЛ при выплате дохода физическому лицу, о чем проинформировал налоговый орган и налогоплательщика (пункт 5 статьи 226, пункт 14 статьи 226.1, пункт 9 статьи 226.2 НК РФ). При этом следует разграничивать фактическую невозможность удержать сумму НДФЛ, которая возникает в связи с выплатой дохода в неденежной форме, а также юридическую – когда налоговый агент не вправе произвести физическому лицу выплату дохода за вычетом суммы НДФЛ.

К случаям фактической невозможности удержания налога можно отнести выплату дохода в натуральной форме, когда физическое лицо вместо денежных средств получает доход, например, в виде товаров (работ, услуг) или в виде их оплаты налоговым агентом за физическое лицо (пункты 1, 2 статьи 211 НК РФ) в

²⁰⁸ Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов. дис. ... канд. юрид. наук. М. 2006. С. 4.

целях удовлетворения интересов самого гражданина²⁰⁹. Поскольку в этих случаях отсутствует перечисление физическому лицу денежных средств, налоговый агент объективно утрачивает возможность удержать сумму НДФЛ при выплате дохода в натуральной форме.

Фактическая невозможность удержать НДФЛ также наблюдается и при выплате налоговым агентом дохода в виде материальной выгоды, к которой относится экономия физическим лицом на процентах за пользование заемными средствами, приобретение товаров (работ, услуг) от взаимозависимых лиц или от приобретения ценных бумаг (пункт 1 статьи 212 НК РФ). Экономическим основанием для налогообложения материальной выгоды в данных случаях становится экономия на расходах в рамках совершенной хозяйственной операции. В связи с этим выплата налогоплательщику денежных средств не производится.

Также возможность удержать налог фактически отсутствует у налогового агента, если по окончании налогового периода на брокерских счетах физического лица отсутствуют денежные средства²¹⁰. Так, в соответствии с абзацем 1 пункта 10 статьи 226.1 НК РФ налоговый агент обязан удерживать исчисленную сумму налога из рублевых денежных средств налогоплательщика, находящихся в распоряжении налогового агента на брокерских счетах. Исчисление и удержание НДФЛ производится при осуществлении операций с ценными бумагами, в том числе по окончании налогового периода (пункт 7 статьи 226.1 НК РФ). Следовательно, если денежные средства отсутствуют на брокерском счете по окончании налогового периода, то налоговый агент не обладает возможностью удержать НДФЛ.

Юридическая невозможность удержать исчисленную сумму НДФЛ возникает в случае, если при вынесении решения суд не производит разделения сумм, причитающихся физическому лицу и подлежащих удержанию с физического

²⁰⁹ Пункт 3 : Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации : утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71224400/> (дата обращения: 10.05.2023).

²¹⁰ Письмо Минфина России от 02.09.2022 № 03-04-05/85637 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

лица²¹¹. Невозможность удержать сумму НДФЛ обусловлена тем, что во исполнение судебного решения организация или индивидуальный предприниматель обязаны выплатить физическому лицу денежные средства в размере, предусмотренном судебным решением (часть 2 статьи 13 ГПК РФ). Вместе с тем в актуальной судебной практике встречаются случаи, когда отсутствие выделения в судебном решении суммы налога при выплате дохода не признается в качестве юридической невозможности удержания налога²¹².

Параметры налогового контроля, в свою очередь, различаются в зависимости от информирования налоговым агентом налогового органа и налогоплательщика о невозможности удержать сумму НДФЛ. В случае информирования – налоговый контроль в отношении физического лица заключается в контроле за своевременностью уплаты НДФЛ на основании налогового уведомления (пункт 6 статьи 228 НК РФ). В отсутствие информирования – налоговый контроль осуществляется в форме камеральной налоговой проверки ввиду того, что на налогоплательщика возлагается обязанность самостоятельно исчислить налог, представить декларацию и уплатить сумму НДФЛ в бюджет (подпункт 4 пункта 1 статьи 228 НК РФ).

Вместе с тем основания для перехода от контроля в отношении налогового агента к контролю в отношении налогоплательщика не усматриваются в случае, если налоговый агент обладал возможностью удержать сумму НДФЛ, однако не исполнил данную обязанность. Не случайно пункт 5 статьи 226, пункт 14 статьи 226.1, пункт 9 статьи 226.2 НК РФ не предусматривают обязанность налогового агента информировать налогоплательщика и налоговый орган о неудержании суммы НДФЛ, если налоговый агент обладал возможностью удержать НДФЛ, но не исполнил данную обязанность. В связи этим формальные основания для перехода к уплате НДФЛ на основании налогового уведомления не соблюдаются

²¹¹ Письмо Минфина России от 13.05.2022 № 03-04-07/44101 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс», Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 05.04.2022 № 88а-9100/2022 по делу № 2а-3189/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

²¹² Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.04.2022 № 09АП-13661/2022 № А40-177369/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

(пункт 6 статьи 228 НК РФ). Также в силу подпункта 4 пункта 1 статьи 228 НК РФ во взаимосвязи с пунктом 5 статьи 226, пунктом 14 статьи 226.1, пунктом 9 статьи 226.2 НК РФ на налогоплательщика возлагается обязанность самостоятельно исчислить сумму НДФЛ и представить декларацию, если налоговый агент не обладал возможностью удержать НДФЛ и не проинформировал об этом налогового органа и налогоплательщика. Однако к таким случаям не относится неправомерное неудержание сумм НДФЛ налоговым агентом.

Отказ законодателя от перехода к контролю в отношении налогоплательщика в случае, если налоговый агент неправомерно не удержал НДФЛ при выплате дохода, подтверждается также тем, что действующее регулирование формально не предусматривает механизмов, позволяющих физическому лицу выявить факт неудержания и неперечисления в бюджет НДФЛ налоговым агентом, когда такая обязанность возлагалась на налогового агента. Закон не возлагает на физическое лицо обязанность контролировать исполнение налоговым агентом возложенных на него обязанностей. Хотя физическое лицо вправе обратиться к налоговому агенту с заявлением о получении справки о полученных доходах и удержанных налогов (пункт 3 статьи 230 НК РФ), тем не менее оно не обязано это делать. Иных способов для получения физическим лицом информации о неисполнении обязанностей налогового агента Налоговый кодекс РФ не предусматривает.

В связи с этим в случае заблуждения налогового агента относительно должных объемов удержания налога из выплаченных физическому лицу доходов, физическое лицо с очевидностью не будет проинформировано о неполном удержании у него налога, а, следовательно, в силу неосведомленности может не обратить внимания на возможное возникновение у него обязанности по декларированию дохода.

В этом состоит отличие от ситуации, когда у налогового агента отсутствовала возможность удержать НДФЛ, что, представляется, может осознаваться налогоплательщиком. Например, получая от налогового агента в дар автомобиль, т.е. доход в натуральной форме, и не получая вместе с ним уведомление о

невозможности удержания НДФЛ, налогоплательщик в отсутствие в его пользу денежных выплат должен осознавать необходимость самостоятельного исчисления суммы НДФЛ и представления налоговой декларации. Однако в случае ошибочного неудержания налоговым агентом НДФЛ при выплате денежных средств предпосылки для сомнения физического лица в надлежащем исполнении обязанности налоговым агентом в большинстве случаев не усматриваются.

Тютин Д.В. обоснованно отмечает, что в Налоговом кодексе РФ «отсутствует общая презумпция, в силу которой при выплате налоговым агентом средств налогоплательщику сам налоговый агент считался бы удержавшим налог»²¹³. Тем не менее, исходя из принципа добросовестности и необходимости защиты правомерных ожиданий налогоплательщика, допустимо сделать вывод о том, что налогоплательщик - физическое лицо вправе полагаться на то, что если на налогового агента возложена обязанность по удержанию и перечислению НДФЛ в бюджет, то данная обязанность исполнена налоговым агентом.

Более того, наблюдаются объективные сложности налогового контроля в отношении физического лица в обозначенной ситуации. Если налоговый агент не удерживает и не перечисляет в бюджет НДФЛ, то возложение на физическое лицо обязанности по самостоятельному исчислению и уплате НДФЛ требует представления последним налоговой декларации. Если такая декларация физическим лицом не представляется, то у налогового органа отсутствуют основания для проведения камеральной проверки и доначисление НДФЛ может иметь место только по результатам выездной налоговой проверки.

Таким образом, для того чтобы обеспечить исполнение физическим лицом обязанности по самостоятельной уплате НДФЛ, не удержанного налоговым агентом при выплате дохода, налоговому органу необходимо обращаться каждый раз к выездной налоговой проверке физического лица. Очевидно, что переход от контроля в отношении налоговых агентов к контролю в отношении физических лиц будет сопряжен в этом случае со значительными административными издержками.

²¹³ Тютин Д. В. Российский институт налоговых агентов: скрытые противоречия // Налоговед. 2013. № 4. С. 15.

В связи с этим, представляется, что, выявляя факт неудержания и неперечисления налоговым агентом в бюджет сумм НДС, налоговые органы вправе взыскать сумму НДС с налогового агента. Определяя правовую природу взыскания неудержанных сумм НДС с налогового агента, Павленко С.П. отмечал, что такое взыскание является способом «принуждения налогового агента к исполнению своей обязанности, а не является мерой ответственности»²¹⁴. С таким подходом следует согласиться, так как на налогового агента возлагается самостоятельная имущественная обязанность по перечислению сумм НДС в бюджет. Кроме того, у публичного субъекта отсутствуют формальные основания для обращения за взысканием суммы НДС к налогоплательщику, поскольку переход от порядка уплаты налоговым агентом к порядку уплаты НДС самостоятельно налогоплательщиком применительно к анализируемым обстоятельствам не предусмотрен Налоговым кодексом РФ.

Следует заметить, что самостоятельность имущественной обязанности налогового агента находит все больше подтверждений в налоговом законодательстве, в том числе и в связи с переходом к уплате налогов на основе внедрения единого налогового счета. В силу новых правил суммы налогов, удерживаемые налоговыми агентами, участвуют в формировании сальдо расчетов с бюджетной системой в составе совокупной обязанности соответствующей организации (индивидуального предпринимателя) как налогоплательщика²¹⁵.

Под совокупной обязанностью по уплате налогов понимается общая сумма налогов, которую обязан уплатить налогоплательщик и (или) налоговый агент

²¹⁴ Павленко С. П. Правовой статус налогового агента: общее и особенное при исчислении и уплате налога на доходы физических лиц // Налоги и налогообложение. 2010. № 3. С. 37.

²¹⁵ Необходимо отметить, что в настоящее время сенаторы Совета Федерации Федерального Собрания РФ предлагают рассмотреть вопрос о введении до 1 января 2025 года моратория на применение института единого налогового счета либо исключить возможность использования доходов от НДС для погашения задолженности по другим налоговым платежам в бюджеты бюджетной системы. Это объясняется тем, что НДС особый налог, плательщиками которого являются физические лица, а организации лишь исполняют функции налоговых агентов : Филоненко В. В Совфеде предлагают кабмину уточнить механизм единого налогового счета // Парламентская газета : [сайт]. URL: <https://www.pnp.ru/economics/v-sovfede-predlagayut-kabminu-utochnit-mekhanizm-edinogo-nalogovogo-scheta.html> (дата обращения: 10.05.2023); Филоненко В. НДС хотят сделать неприкосновенным // Парламентская газета : [сайт]. URL: <https://www.pnp.ru/economics/ndfl-khotyat-sdelat-neprikosnovennym.html> (дата обращения: 10.05.2023).

(статья 11 НК РФ). Совокупная обязанность налогового агента формируется и подлежит учету на едином налоговом счете со дня представления налогового расчета НДФЛ, но не ранее наступления срока перечисления НДФЛ (подпункт 1 пункта 5 статьи 11.3, пункт 2 статьи 230 НК РФ).

При невозможности удержать НДФЛ и информировании о данном обстоятельстве налогового органа и налогоплательщика совокупная обязанность у налогового агента не возникает. Это обусловлено тем, что осуществляется переход от уплаты НДФЛ налоговым агентом к уплате НДФЛ на основании налогового уведомления. Уже со дня направления налогового уведомления физическому лицу на дату формирования налогового уведомления, но не ранее дня формирования положительного сальдо единого налогового счета в размере, не превышающем такое положительное сальдо, формируется совокупная обязанность налогоплательщика (подпункт 6 пункта 5 статьи 11.3 НК РФ).

В случае неинформирования налогового органа и налогоплательщика о невозможности удержать НДФЛ происходит переход от порядка уплаты НДФЛ налоговым агентом к порядку уплаты НДФЛ на основании налоговой декларации. В этом случае совокупная обязанность налогоплательщика формируется со дня представления налоговой декларации в налоговый орган, но не ранее наступления срока уплаты НДФЛ (подпункт 1 пункта 5 статьи 11.3 НК РФ).

Таким образом, исходя из взаимосвязанного восприятия проанализированных положений, не усматривается возложение на налогоплательщика обязанности самостоятельно исчислить НДФЛ и представить декларацию в случае, если налоговый агент не имеет препятствий для удержания суммы НДФЛ из доходов налогоплательщика, но в нарушение закона не исполняет данную обязанность и не перечисляет НДФЛ в бюджет. Иной вывод приводил бы к неоправданному снижению уровня гарантий прав налогоплательщика и необоснованно перелагал бы на них риски ненадлежащей реализации своих полномочий профессиональными участниками налоговых отношений.

Примеры схожего подхода имеют место и в законодательстве Великобритании, где допускается в определенных случаях взыскание с налогового агента суммы не удержанного налога. Вместе с тем такой подход не исключает возможность взыскания в этом случае налога и с налогоплательщика - физического лица, хотя и при соблюдении установленных в законе условий, среди которых знание налогоплательщика о факте неудержания налога²¹⁶.

Следует критически отнестись к предложению Золотаревой А.Б. об имплементации в действующее правовое регулирование положения о том, что «если налог не был удержан у налогоплательщика, то для исключения правовой неопределенности следует допустить установление солидарной обязанности у налогоплательщика и налогового агента, в рамках которой налоговый орган сможет предъявить требование об уплате недоимки к обоим солидарным должникам совместно или любому из них в отдельности»²¹⁷. Представляется, что такой подход может привести в условиях действующего регулирования к несогласованности в осуществлении налогового контроля, в рамках которого не будут исключены элементы дублирования при ее проведении.

Вместе с тем вряд ли следует отрицать потенциальную возможность включения в законодательство правил взыскания суммы налога на доходы солидарно с налогоплательщика - физического лица и налогового агента в отношении реализации принципиального иного концептуального подхода к выстраиванию в рамках налогообложения таких доходов отношений между налогоплательщиком, налоговым агентом и публичным субъектом. В том числе это касается и последовательного пересмотра в построении соответствующих контрольных процедур. Примеры допустимости солидарного взыскания сумм

²¹⁶ The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003. Deductions in respect of notional payments (regulation 62). Text : electronic // Gov.uk : web site. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2003/2682/regulation/62/made> (access date: 10.05.2023); The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003. Employee liability if tax unpaid after regulation 81 determination. Text : electronic // Gov.uk : web site. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2003/2682/regulation/81/made> (access date: 10.05.2023).

²¹⁷ Золотарева А. Б. Решена ли проблема взыскания налога с агента? // Налоговед. 2014. № 6. С. 46.

налога на доходы с налогового агента и с налогоплательщика можно обнаружить в законодательстве зарубежных стран, в частности в Германии²¹⁸ и Франции²¹⁹.

В условиях действующего регулирования складывается в целом единообразная судебная практика, в рамках которой удовлетворяются требования налоговых органов о взыскании с физических лиц сумм НДФЛ, неправомерно не удержанных налоговыми агентами²²⁰. Однако возникают сомнения в правомерности такой позиции. В частности, остаются без надлежащей правовой оценки доводы налогоплательщика об отсутствии у него сведений о том, что налоговый агент не удержал сумму НДФЛ, в связи с чем он не имел возможности самостоятельно исчислить НДФЛ и представить налоговую декларацию в порядке подпункта 4 пункта 1 статьи 228 НК РФ²²¹. Так, по одному из дел суд отметил, что факт поступления денежных средств на счет налогоплательщика в отсутствие оформленных трудовых отношений с налоговым агентом свидетельствует о том, что налогоплательщик должен был знать о наличии у него обязанности самостоятельно исчислить и уплатить сумму НДФЛ.

Таким образом, суды общей юрисдикции занимают формальный подход в толковании подпункта 4 пункта 1 статьи 228 НК РФ, из которого следует, что любое как правомерное, так и неправомерное неудержание и перечисление НДФЛ налоговым агентом предопределяет переход от контроля в отношении налоговых агентов к контролю в отношении физических лиц. Вместе с тем для

²¹⁸ Absatz 3 Artikel 42d : EStG Einkommensteuergesetz (EStG). Text : elektronisch // Bundesministerium der justiz : website. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_42d.html (datum des zugriffs: 10.05.2023).

²¹⁹ Paragraphe 1 des articles 167.1, Paragraphe 1, 2 des articles 204a, Paragraphe 4 bis des articles 283, Paragraphe 5 des articles 167.1 Code général des impôts. Version en vigueur au 19 mai 2023. Texte : électronique // Legifrance : Le service public de la diffusion du droit : site. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2023-05-19/ (date d'accès: 10.05.2023).

²²⁰ Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 05.10.2021 № 88а-24058/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 01.02.2023 № 88а-114/2023 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 26.05.2021 № 88а-10244/2021 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Апелляционное определение Свердловского областного суда от 23.05.2018 № 33а-8193/2018 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Апелляционное определение Свердловского областного суда от 12.10.2017 № 33а-16835/2017 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»; Апелляционное определение Новосибирского областного суда от 24.10.2017 № 33а-10318/2017 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

²²¹ Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 10.02.2021 № 88а-1765/2021, 2а-277/2020 // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

такого толкования, изначально вызывавшего обоснованные сомнения, в настоящее время усматриваются формальные препятствия. Речь идет о положениях пункта 10 статьи 226 НК РФ (пункт 9 статьи 226 НК РФ до внесения изменений в статью 226 НК РФ Федеральным законом от 14.07.2022 № 263-ФЗ). Эти положения прямо предусматривают возможность возложения на налогового агента обязанности по перечислению сумм НДФЛ в бюджет в случае, если сумма НДФЛ доначисляется налоговому агенту по результатам проверки.

Представляется, что положения подпункта 4 пункта 1 статьи 228 НК РФ в их истолковании судами общей юрисдикции во взаимосвязи с нормой пункта 10 статьи 226 НК РФ могут приводить и к формальному выводу об альтернативности процедур уплаты НДФЛ в случае его неправомерного неудержания налоговыми агентами, что повлечет возможность начисления соответствующих сумм либо налоговому агенту, либо налогоплательщику.

В условиях действия пункта 10 статьи 226 НК РФ приведенное выше толкование судов может создавать угрозу двойного взимания налога, поскольку наряду с изъятием соответствующей неправомерно не удержанной суммы налога по результатам налоговой проверки с налогового агента формально не исключается одновременная самостоятельная уплата НДФЛ физическим лицом на основании налоговой декларации.

Причем эта угроза формально усиливается со вступлением в силу Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ, которым была отменена норма подпункта 9 пункта 3 статьи 45 НК РФ. В силу ее положений обязанность налогоплательщика считалась исполненной со дня предъявления налоговым агентом в банк поручения на перечисление денежных средств в счет уплаты налога по результатам налоговой проверки в случае неправомерного неудержания соответствующих сумм налога налоговым агентом. Тем самым прямо исключалось повторное изъятие в бюджет сумм НДФЛ за счет средств налогоплательщика в случае взыскания их по результатам налоговой проверки у налогового агента. В рамках действующего правового регулирования не усматривается норм,

позволяющих рассматривать обязанность по уплате НДФЛ налогоплательщиком исполненной в случае доначисления сумм НДФЛ налоговому агенту в отсутствие факта их удержания у налогоплательщика.

Признавая возможность осуществления принудительного взыскания сумм налога за счет собственных средств налогового агента, требуется решение вопроса о создании гарантий соблюдения их прав²²². На это также обращает внимание Еремина Е.В., отмечая, что «поскольку, исходя из конституционно-правовой природы налога и основных начал налогообложения, бремя уплаты налога должен нести налогоплательщик, то у налогового агента должна быть возможность получить компенсацию в размере суммы уплаченного им НДФЛ за счет физического лица»²²³.

В то же время ФНС России, анализируя норму, допускающую взыскание НДФЛ с налогового агента по результатам налоговой проверки, отмечала, что не усматривается возможность для налогового агента, уплатившего сумму НДФЛ по результатам проверки, производить удержание сумм НДФЛ с доходов работника, трудовые отношения с которым не прекращены²²⁴.

Представляется, что подобный подход может повлечь нарушение баланса частных и публичных интересов в связи с возложением на налогового агента бремени по перечислению сумм НДФЛ в бюджет за счет собственных средств в отсутствие возможности восстановить свое имущественное положение. Нарушение баланса может усматриваться в том, что налоговые агенты, в силу своего правового статуса выступают в качестве фискальных посредников между налогоплательщиком и государством. Тем самым имущественная обязанность налоговых агентов по перечислению суммы НДФЛ в бюджет, хотя и имеет

²²² Кузнеченкова В. Е. Особенности процессуального статуса налоговых агентов // Финансовое право. 2006. № 7. С. 12.

²²³ Еремина Е. В. Взыскание НДФЛ с налогового агента: получится ли у организаций компенсировать потери? // Налоговед. 2020. № 3. С. 40.

²²⁴ Письмо ФНС России от 10.01.2020 № БС-4-11/85@ // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73299847/> (дата обращения: 10.05.2023).

самостоятельный характер, однако, являясь производной от обязанности самого налогоплательщика, не должна приводить к замещению последней.

Представляется, однако, что в условиях действующего регулирования удовлетворение притязаний налогового агента на восстановление своей имущественной сферы за счет налогоплательщика может осуществляться в соответствии с трудовым или гражданско-правовым законодательством с учетом характера отношений, которые привели к возникновению дохода, с которого неправомерно не был удержан налог. Поскольку в целях налогового законодательства обязанность физического лица по уплате налога должна признаваться исполненной, а такое лицо выведенным за рамки контрольных налоговых отношений, это исключает для него как имущественные, так и организационные налоговые обременения в связи с неправомерным неудержанием у него налога, которые могли бы исходить от публичного субъекта. Кроме того, усматривается допустимость исправления налоговым агентом ошибки и путем удержания налога за счет текущих выплат налогоплательщику с соблюдением установленных налоговым законом ограничений, однако лишь в пределах того налогового периода, в котором была допущена соответствующая ошибка.

В свою очередь, получение физическим лицом на основании трудового или гражданско-правового договора дохода без удержания налога позволяет ему рассчитывать в случае истребования этих сумм работодателем или контрагентом по завершении налогового периода на применение специальных правовых гарантий защиты своих имущественных интересов. В том числе, поскольку в случае неправомерного неудержания налога с трудового дохода физического лица могут формироваться притязания налогового агента как работодателя на возврат излишне выплаченной заработной платы, такие притязания должны быть ограничены положениями Трудового кодекса РФ. Притязания, основанные на неудержании сумм налога при выплате дохода в рамках гражданско-правового договора, ограничены, в свою очередь, правилами о неосновательном обогащении (пункт 1 статьи 1102, статья 1109 ГК РФ).

Таким образом, допустимость перехода от уплаты НДФЛ при участии налогового агента к уплате такого налога на основании самостоятельного декларирования налога плательщиком порождает требование согласованности контроля в отношении соответствующих субъектов при исключении элементов дублирования при его проведении. При этом обеспечение прав налогоплательщика в процессе осуществления налогового контроля должно быть увязано с недопустимостью возложения на него негативных налоговых последствий, обусловленных неправомерным неисполнением обязанностей налоговым агентом.

В связи с этим, а также в целях устранения угрозы получения публичным субъектом двойного возмещения представляется недопустимым вовлечение в сферу налогового контроля физических лиц в тех случаях, когда налоговый агент неправомерно не исполняет возложенные на него обязанности по удержанию налога при выплате дохода физическому лицу.

При этом восстановление имущественной сферы налогового агента в результате изъятия у него неправомерно не удержанных сумм может опираться на налоговые инструменты до завершения налогового периода, в котором им была допущена ошибка. В дальнейшем такое восстановление допустимо в рамках иных отраслевых (трудовых, гражданско-правовых) отношений с физическим лицом с учетом установленных отраслевым законодательством ограничений. Это обеспечит учет режима полученных налогоплательщиком вследствие неудержания налога средств как перечисленных по основанию оплаты труда, оплаты услуг по гражданско-правовому договору или иным основаниям.

§2. Проблемы обеспечения прав налогоплательщиков физических лиц при осуществлении контроля в связи с возвратом сумм налога, излишне удержанных налоговым агентом

В условиях различий в порядке уплаты налога при получении физическими лицами разных видов доходов налоговый контроль за такой уплатой может осуществляться по одним видам доходов в отношении самого налогоплательщика,

а по другим – в отношении налогового агента. При этом не исключено возникновение ситуаций, когда при занижении физическим лицом налога на доходы в налоговой декларации налоговый агент излишне удержит налог с другого вида доходов того же лица.

В связи с этим возникает вопрос о возможности учета при осуществлении физическому лицу доначислений по результатам проверки тех сумм, которые были излишне удержаны налоговым агентом.

Хотя физическое лицо самостоятельно не уплачивало сумму НДФЛ в бюджет, а исполняло обязанность через налогового агента, и именно в отношении агента осуществлялся налоговый контроль, едва ли можно говорить о том, что физическое лицо не вправе учитывать излишне удержанную сумму НДФЛ при определении вменяемой ему в части других доходов недоимки.

Налоговый агент при выплате дохода физическому лицу удерживает сумму НДФЛ из дохода физического лица, а не из собственных средств, ввиду чего положительное сальдо налогового агента сформировано в определенной части из денежных средств, принадлежащих физическому лицу (пункт 1 статьи 8, абзац 2 пункта 3 статьи 11.3 НК РФ). Тем не менее плательщиком НДФЛ остается физическое лицо, получившее доход от налогового агента. На данные денежные средства налогоплательщика распространяются все конституционные гарантии права собственности, так как обозначенные денежные средства в виде налога были уплачены без законных на то оснований²²⁵.

²²⁵ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 08.02.2007 № 381-О-П // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1683766/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы муниципального унитарного предприятия «Усть-Илимское жилищно-коммунальное хозяйство» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 1665-О-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70017842/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Бикинского унитарного муниципального производственного жилищно-эксплуатационного предприятия на нарушение его конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 1 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 24.09.2013 № 1277-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/70463780/> (дата обращения: 10.05.2023); Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Сухоросова Дениса Евгеньевича на нарушение его конституционных прав положениями

Налоговый агент перечисляет в бюджет лишь те суммы налога, обязанность по уплате которых лежит на налогоплательщике при наличии соответствующего объекта налогообложения. Тем самым обязанности налогового агента являются производными от обязанностей налогоплательщика, обеспечивая исполнение публичной имущественной обязанности последнего. В связи с этим не усматривается оснований для того, чтобы полностью обособлять исполнение физическим лицом налоговой обязанности по уплате НДФЛ, с одной стороны, в части самостоятельно декларируемых сумм, а с другой – удерживаемых налоговым агентом.

Между тем обозначенная правовая проблема была предметом исследования Верховного Суда РФ, который пришел к выводу о том, что при определении размера недоимки физического лица по результатам налоговой проверки такое физическое лицо не вправе учесть излишне удержанную налоговым агентом сумму НДФЛ. В данном деле налоговый агент в течение налогового периода удерживал сумму НДФЛ при выплате дохода налогоплательщику - физическому лицу от сдачи нежилых помещений в аренду. По результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика - физического лица данный доход был квалифицирован налоговым органом в качестве дохода от предпринимательской деятельности, ввиду чего налог с такого дохода подлежал самостоятельному исчислению и уплате налогоплательщиком - физическим лицом.

Определяющим для разрешения этого вопроса Верховным Судом РФ явилось закрепление в статье 231 НК РФ специального порядка возврата излишне удержанного налога. Этот порядок основывается на обращении налогоплательщика с соответствующим заявлением к налоговому агенту, который производит возврат, прежде всего, за счет текущих удержаний у других налогоплательщиков. В связи с этим суд пришел к выводу о том, что при определении размера недоимки налогоплательщика по доходам от

пунктов 1 и 5 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 25.05.2017 № 959-О // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71591170/> (дата обращения: 10.05.2023).

предпринимательской деятельности не могут учитываться суммы налога, излишне удержанные налоговым агентом. В целях восстановления своей имущественной сферы налогоплательщик может обратиться за их возвратом непосредственно к налоговому агенту.

Действительно, возврат НДС в порядке статьи 231 НК РФ осуществляется в отсутствие взаимодействия налогоплательщика с налоговым органом и формально не предполагает его сопряжения с исполнением налогоплательщиком обязанности на основании самостоятельного декларирования налога. Однако едва ли можно согласиться с подходом, который в условиях абсолютизации разграничения контроля в отношении налогоплательщика и в отношении налогового агента приводит к искажению действительной обязанности налогоплательщика по уплате налога лишь потому, что факт излишнего удержания соответствующей суммы не охватывался налоговым контролем, осуществляемым в отношении налогоплательщика.

Поддержанный Верховным Судом РФ подход вызывает еще больше сомнений в контексте актуальной позиции Верховного Суда РФ по вопросам учета уплаченных участниками искусственного разделения налогооблагаемой деятельности сумм налогов при доначислении налога организатору такого разделения²²⁶. Речь идет о ситуации, в которой формально самостоятельные юридические лица или индивидуальные предприниматели привлекались налогоплательщиком для того, чтобы разделить между ними получаемые доходы с целью обеспечить фиктивное соответствие критериям для применения специального налогового режима.

Производя доначисление сумм налогов организатору, налоговые органы признавали участников частью организованной группы и не учитывали

²²⁶ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481 по делу № А29-2698/2020 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404947403/> (дата обращения: 10.05.2023); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087 по делу № А66-1193/2019 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403649324/> (дата обращения: 10.05.2023); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17713 по делу № А66-1735/2019 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403649322/> (дата обращения: 10.05.2023).

уплаченные ими суммы налогов при доначислении налогов ее организатору. Верховный Суд РФ посчитал такой подход не отвечающим природе права налогоплательщика на возврат излишне уплаченных сумм налогов и приводящим к избыточному налогообложению его финансово-хозяйственной деятельности и ее действительным результатам. В связи с чем суд признал необходимым учитывать суммы налогов, уплаченных участниками организованной группы, при доначислении сумм налогов организатору такой группы.

Можно предположить, что отличный от приведенного подхода вывод Верховного Суда РФ в части отказа физическому лицу при определении его действительной налоговой обязанности в его праве учесть излишне уплаченные налоговым агентом суммы вызван тем, что налоговый орган не участвует напрямую в возврате сумм физическому лицу. Правомерность такого возврата устанавливается только в рамках контроля, осуществляемого налоговым органом в отношении налогового агента. Это усложняет налоговый контроль в отношении недобросовестных налогоплательщиков, для которых и в случае учета сумм излишне удержанных налоговым агентом при установлении размера налоговой обязанности налогоплательщика по другим видам дохода формально не перекрывается возможность обратиться к налоговому агенту с заявлением о возврате.

Вместе с тем следует признать, что эта проблема носит исключительно технологический характер и может быть решена законодателем путем уменьшения суммы удержанных агентом налогов в случае учета этой суммы при определении совокупной обязанности налогоплательщика. Во всяком случае, именно этот подход представляется отвечающим конституционным требованиям, поскольку исключает изъятие по решению налогового органа у налогоплательщика денежных средств в размере большем, чем это предусмотрено законом, хотя бы и при наличии у налогоплательщика права на последующий возврат излишне уплаченного налога. При этом разграничение контрольных полномочий налоговых органов в отношении самого налогоплательщика и его налогового агента, обусловленное

удобством налогового администрирования, не должно приводить к снижению уровня гарантий прав налогоплательщиков - физических лиц.

Стремление публичного субъекта к оптимизации взаимодействия с налогоплательщиками и налоговыми агентами в связи с осуществлением контроля при возврате излишне поступивших в бюджетную систему сумм НДФЛ порождает также вопросы к сбалансированности в обеспечении прав обязанных лиц, в связи закреплением специальной процедуры возврата.

Так, необходимо отметить, что такой возврат предусмотрен на основании заявления налогоплательщика (статья 231 НК РФ), т.е. основывается на общих для налогового права принципах такого возврата. При этом законодатель не устанавливает различий в зависимости от того, произошло излишнее удержание налога вследствие допущенной налоговым агентом ошибки или вследствие иных обстоятельств, которые привели к утрате оснований для того, чтобы суммы НДФЛ находились в бюджете. Последнее имеет место, например, в случае признания сделки, по которой физическое лицо получило доход, недействительной и осуществления в связи с этим двусторонней реституции.

Вместе с тем требование закона о необходимости подачи налогоплательщиком налоговому агенту заявления о возврате налога, который был ошибочно удержан, вызывает сомнения, поскольку, как представляется, не обеспечивает должного уровня гарантий прав налогоплательщиков - физических лиц. Если для удержания сумм НДФЛ налоговым агентом не требуется волеизъявление со стороны налогоплательщика (пункт 4 статьи 226 НК РФ), то не усматривается препятствий и для самостоятельного исправления налоговым агентом допущенной при удержании ошибки.

Будучи менее осведомленными о тонкостях налогового законодательства, физические лица ожидают от налогового агента надлежащего исполнения требований налогового закона, а, следовательно, ошибки в удержании НДФЛ могут оставаться для них незамеченными. В связи с этим представляется конституционно оправданным подход, в рамках которого восстановление имущественной сферы

налогоплательщика, нарушенной вследствие ошибки налогового агента, осуществлялось бы налоговым агентом в инициативном порядке без необходимости истребовать у налогоплательщика соответствующее заявление.

В свою очередь, если на момент выплаты дохода удержание налога имело под собой законное основание, однако впоследствии такое основание было утрачено (например, изменился статус плательщика или сделка была признана недействительной), право на возврат ранее удержанных сумм является для налогоплательщика более очевидным. Это позволяет рассматривать вопрос об оправданности сохранения в этом случае заявительного порядка возврата налога из бюджетной системы, который принят как общий в налоговом праве.

На практике проблема поиска баланса в обеспечении прав, с одной стороны, физического лица - налогоплательщика, а с другой – налогового агента как подконтрольных налоговым органам обязанных лиц обозначилась в ситуации, когда сделка, по которой организацией или индивидуальным предпринимателем выплачивался доход физическому лицу, признается недействительной (пункт 1 статьи 167 ГК РФ). В силу пункта 2 статьи 167 ГК РФ при недействительности сделки каждая из сторон обязана возвратить другой все полученное по сделке. Таким образом, если налогоплательщик возвращает налоговому агенту полученный по сделке доход, то возникают основания для квалификации удержанных сумм НДФЛ в качестве излишне удержанных, ввиду чего налогоплательщик вправе возвратить такие суммы в рамках специального порядка на основании заявления (абзац 1 пункта 1 статьи 231 НК РФ).

При этом следует обратить внимание, что сам факт признания сделки недействительной еще не является основанием для признания удержанных сумм НДФЛ в качестве излишне удержанных и сам по себе не влечет возникновение права налогоплательщика на возврат таких сумм НДФЛ. В правовой доктрине признается, что основанием для корректировки налоговых обязательств является не признание сделки недействительной, а осуществление в связи с этим

«обратных» хозяйственных операций²²⁷. Аналогичная по существу позиция была поддержана Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ, который отмечал, что налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции²²⁸. Развивая данную позицию, Верховный Суд РФ отмечал, что само по себе признание сделки недействительной не освобождает от уплаты налога с фактически полученного по такой сделке дохода. Однако если на дату обращения с заявлением о возврате налога все полученное по недействительной сделке было возвращено в порядке реституции, то налогоплательщик вправе вернуть сумму налога из бюджета²²⁹. В связи с этим если при выплате дохода налогоплательщику по сделке налоговый агент правомерно удержал сумму НДФЛ, однако впоследствии такая сделка была признана недействительной, то налогоплательщик приобретает право на возврат суммы НДФЛ только после возврата всего полученного дохода по такой сделке.

Необходимо учитывать, что речь идет не о возврате фактически выплаченных налогоплательщику денежных средств, а о возврате именно полученного дохода, включая сумму НДФЛ, которую налоговый агент удержал при выплате дохода. После возврата контрагенту - налоговому агенту полученного по сделке дохода в порядке реституции у физического лица появляются основания для возврата НДФЛ из бюджета путем обращения к налоговому агенту (абзац 1 пункта 1 статьи 231 НК РФ). Так, по одному из дел суд удовлетворил требования конкурсного управляющего об обязанности физического лица вернуть налоговому

²²⁷ Овсянников С. В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2009. № 1. URL: <https://szrf.ru/list.html#editions=e107&divid=1400000&volume=1072009001000&page=1&sort=position&limit=50&docid=19&valid=1072009001000> (дата обращения: 10.05.2023).

²²⁸ Пункт 9 : Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.11.2011 № 148 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70006588/> (дата обращения: 10.05.2023).

²²⁹ Пункт 10 : Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации : утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://base.garant.ru/71224400/> (дата обращения: 10.05.2023).

агенту весь полученный по недействительной сделке доход, включая сумму НДФЛ²³⁰.

Таким образом, учитывая, что, в рассматриваемой ситуации возникновение у налогоплательщика права на возврат не было связано с ошибками налогового агента, необходимость соблюдения налогоплательщиком специальной процедуры возврата, которая реализуется налоговым агентом под контролем налогового органа не вызывает возражений, поскольку это обеспечивает сбалансированность его прав с правами налогового агента.

Вместе с тем, представляется, что в случае ошибочного удержания налога регулирование должно учитывать вовлечение налогового агента в процедуру возврата как подконтрольного налоговому органу обязанного лица. Не обладая по отношению к налогоплательщику властными полномочиями, налоговый агент, тем не менее, осуществляет изъятие налога у плательщика НДФЛ на основании одностороннего волеизъявления. Это позволяет говорить о том, что аналогичное решение может быть оправдано и для возврата ошибочно удержанных сумм.

²³⁰ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2022 № 13АП-29527/2021 № А56-82818/2020 // СПС «Гарант» : [сайт]. URL: <https://www.garant.ru/> (дата обращения: 10.05.2023).

Заключение

Организация налогового контроля в отношении физических лиц, понимаемая как система любых нацеленных на его эффективность организационно-правовых средств, выражается в установлении сложной многовариативной системы взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками - физическими лицами, налоговыми агентами и иными лицами, обладающими налоговозначимой информацией.

Особенности организации налогового контроля в отношении физических лиц способны оказывать значимое влияние на уровень гарантий защиты их прав как налогоплательщиков. Объективные сложности выявления в рамках налогового контроля действительного экономического содержания совершаемых физическими лицами налогооблагаемых операций, обусловленные, в том числе, отсутствием их систематичности и разнообразием влияющих на них факторов, способны привести к значительным издержкам в контрольной деятельности налоговых органов.

Будучи ориентированной на повышение эффективности налогового контроля, организация контрольного взаимодействия с физическими лицами не всегда сопровождается поддержанием оптимального уровня гарантий, обеспечивающих защиту прав налогоплательщиков в контексте баланса публичного и частного интересов. Так, вводимые публичным субъектом правовые презумпции, обусловленные сложностью осуществления в отношении физических лиц налогового контроля, могут подрывать право физических лиц на уплату налога в размере не большем, чем предусмотрено законом.

В этом отношении представляется необходимым законодательно установить опровержимость презумпции, в силу которой доходы от продажи недвижимости определяются, исходя из кадастровой стоимости с применением понижающего коэффициента, что позволит учитывать объективные и субъективные обстоятельства, которые могут оказать влияние на размер фактически полученного физическим лицом дохода (статья 214.10 НК РФ). Наряду с этим, в условиях

необходимости стремления социального государства к налогообложению субъективно чистого дохода с конституционных позиций представляется не оправданным отказ в предоставлении физическим лицам вычета на приобретение объекта жилой недвижимости исключительно в силу взаимозависимости продавца и покупателя (пункт 5 статьи 220 НК РФ).

Современный этап организации контроля в отношении физических лиц характеризуется постепенным переходом от обычного применения таких стандартных форм контроля как камеральные и выездные проверки к более сложному сочетанию налоговых процедур при внедрении ряда специальных контрольных инструментов. В том числе, речь идет о предварительном контроле, обеспечивающем надлежащее текущее удержание у физического лица налогов налоговыми агентами; о проведении камеральных проверок в отсутствие налоговой декларации; о предложении налогоплательщикам документов, предзаполненных на основе получения налоговозначимой информации у третьих лиц, с последующей их автоматизированной проверкой.

В связи с этим формируется и блок проблем, связанных с необходимостью уточнения подходов к распределению рисков непоступления (несвоевременного поступления) в бюджетную систему уплачиваемых физическими лицами налогов, учитывая участие в обеспечении их надлежащего исчисления различных субъектов и необходимость поиска конституционного баланса в обеспечении прав каждого из них.

Переформатирование налоговых процедур сопровождается постепенным отстранением физических лиц там, где это возможно, от самостоятельного исчисления подлежащих уплате налогов с одновременным расширением обязанностей по представлению налоговым органам необходимой для такого исчисления информации. Вместе с тем это не снимает с налогоплательщиков риски налоговых потерь бюджета в условиях исчисления налогов налоговыми органами на основе информации, представляемой налогоплательщиком.

Наряду с восстановлением таких потерь за счет изъятия недоимки с начислением на нее пеней, для налогоплательщиков предусматривается ответственность за непредставление налоговым органам необходимой для исчисления налогов информации, сопоставимой по своим характеристикам с ответственностью за неуплату налогов. В том числе, это касается ответственности за несообщение сведений, необходимых для исчисления налога на профессиональный доход (статья 129.13 НК РФ). Вместе с тем ответственность за непредставление (ненадлежащее представление) такой информации, когда оно обусловило непоступление (несвоевременное поступление) налогов в бюджет, не должна превышать установленный законом уровень ответственности за неуплату налогов, а тем более приобретать для налогоплательщиков конфискационный характер. При определенных параметрах их экономической деятельности такая угроза может усматриваться применительно к ответственности, предусмотренной за повторное несообщение сведений, необходимых налоговому органу для исчисления налога на профессиональный доход (пункт 2 статьи 129.13 НК РФ).

Ряд проблем, касающихся поддержания необходимого уровня гарантий прав физических лиц в связи с проведением в отношении них налогового контроля, обусловлен особой чувствительностью этой категории налогоплательщиков, не отличающейся должной осведомленностью в налоговых вопросах, к формированию оправданных ожиданий по результатам взаимодействия с налоговыми органами.

Ориентир на создание комфортных условий для добросовестных налогоплательщиков предопределяет необходимость учитывать влияние результатов налоговых проверок на коррекцию их поведения. Бездействие налоговых органов, обладающих необходимыми сведениями о деятельности налогоплательщика - физического лица или не имеющих препятствий к их получению в рамках мероприятий налогового контроля, позволяет усматривать нарушение правомерных ожиданий налогоплательщика, которые могли

возникнуть вследствие отсутствия в течение продолжительного периода указаний со стороны налоговых органов на неправомерное поведение физического лица.

В том числе, в этом контексте должны подлежать защите правомерные ожидания физического лица - налогоплательщика, обусловленные отсутствием претензий налоговых органов к квалификации экономического характера его деятельности как непредпринимательской в рамках налоговых проверок. Ошибки в этом отношении налоговых органов в отсутствие злоупотреблений со стороны налогоплательщика и препятствий у налоговых органов для надлежащей квалификации могут приводить к ее изменению лишь на будущие налоговые периоды после информирования об этом проверяемого лица.

Также конституционно взвешенного подхода требует правовая регламентация внедряемых законодателем на современном этапе специальных инструментов оптимизации контрольного взаимодействия с физическими лицами, что затрагивает, в первую очередь, совершенствование камерального налогового контроля.

Так, процедура камеральной налоговой проверки в отсутствие декларации физического лица о доходах от продажи недвижимого имущества обнаруживает элементы перехода к уплате налога на основании его самостоятельного исчисления налоговым органом при автономном получении сведений от регистрирующих органов. Вместе с тем на данном этапе законодатель все же не отказывается от возложения на налогоплательщика обязанности по декларированию дохода от продажи недвижимого имущества и не предусматривает в этой части полного перехода к уплате НДФЛ на основе налогового уведомления, сохраняя возможность контрольного взаимодействия такого налогоплательщика с налоговыми органами.

Тем не менее, учитывая внедрение элементов самостоятельного определения налоговыми органами налоговой обязанности налогоплательщика на основе имеющихся у них сведений, важно обеспечить, чтобы сумма налога была исчислена в соответствии с доктринальными подходами о необходимости

налогообложения чистого дохода. В связи с этим имеются основания для признания приоритетности имущественного вычета в размере фактически произведенных расходов (подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ) перед вычетом в его нормативной величине (подпункт 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ). При этом приоритетность учета налоговыми органами фактических расходов может быть обеспечена путем получения необходимой информации от регистрирующих органов.

Нацеленность указанных правил на оптимизацию контрольных процедур не должна, однако, приводить к тому, чтобы недобросовестные налогоплательщики в плане защиты их прав оказывались в более благоприятном положении, нежели добросовестные. Это требует последовательного отказа также и от исключительно заявительного порядка учета таких расходов при применении налоговых вычетов по результатам камеральной проверки налоговой декларации.

Особого внимания вопросы обеспечения прав налогоплательщиков - физических лиц в рамках оптимизации камерального контроля требуют в связи с все более широким использованием налоговыми органами информационных технологий. В том числе, это касается автоматизированной проверки права физического лица на получение налогового вычета по НДФЛ в упрощенном порядке на основании предзаполненного налоговым органом заявления (статья 221.1 НК РФ). Такая форма контроля не предполагает полномочий налоговых органов по проверке достоверности прошедших автоматическую сверку данных, ввиду чего представляется неоправданным ее определение в условиях действующего регулирования в качестве камеральной проверки, учитывая полное возложение рисков отмены соответствующего решения при уточнении третьими лицами ранее представленных данных на налогоплательщика - физическое лицо.

Это может породить у налогоплательщиков ложные правовые ожидания подтверждения налоговым органом правомерности вычета, что характерно только для камеральной проверки декларации, по итогам которой Конституционный Суд РФ не усмотрел оснований начисления таким налогоплательщикам пеней в

отсутствие злоупотреблений с их стороны. Определение в качестве камеральной также полностью автоматизированной проверки приводит к снижению формальной определенности относительно различий в распределении рисков неправомерного предоставления вычетов в случае его заявления в обычном и упрощенном порядке, что может затруднять свободу выбора налогоплательщиком процедуры исходя из уровня налоговых рисков, а, следовательно, снижает уровень гарантий его правовой защиты.

Самостоятельное место в системе проблем обеспечения прав налогоплательщиков - физических лиц в связи с организацией налогового контроля занимают проблемы, обусловленные вовлечением в процесс налогообложения доходов таких лиц налоговых агентов. Сохранение законодателем оснований, предполагающих переход от уплаты налога на доходы физических лиц при участии налогового агента к уплате такого налога на основании самостоятельного декларирования налога плательщиком, предопределяет требование согласованности контроля в отношении соответствующих субъектов с целью исключения элементов дублирования при его проведении. При этом обеспечение прав налогоплательщика в процессе осуществления налогового контроля должно быть увязано с недопустимостью возложения на него негативных налоговых последствий, обусловленных неправомерным неисполнением обязанностей налоговым агентом.

В связи с этим, а также в целях устранения угрозы получения публичным субъектом двойного возмещения представляется недопустимым вовлечение в сферу налогового контроля физических лиц в тех случаях, когда налоговый агент неправомерно не исполняет возложенные на него обязанности по удержанию налога при выплате дохода физическому лицу. При этом восстановление имущественной сферы налогового агента в результате изъятия у него неправомерно не удержанных сумм может опираться на налоговые инструменты до завершения налогового периода, в котором им была допущена ошибка. В дальнейшем такое восстановление допустимо в рамках иных отраслевых

(трудовых, гражданско-правовых) отношений с физическим лицом с учетом установленных отраслевым законодательством ограничений. Это обеспечит учет режима полученных налогоплательщиком вследствие неудержания налога средств как перечисленных по основанию оплаты труда, оплаты услуг по гражданско-правовому договору или иным основаниям.

Библиография

Нормативные правовые акты

1. Конституция РФ : принята всенародным голосованием 12.12.1993 – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/10103000/> (дата обращения: 10.05.2023);
2. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам : заключена в Страсбурге 25.01.1988 – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – 2016. – № 12. – Ст. 1586;
3. Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией : заключено 29.10.2014 – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/73164306/> (дата обращения: 10.05.2023);
4. Лимская декларация руководящих принципов контроля : принята в Лиме 17.10.1977 – 26.10.1977 IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ). – Текст : электронный // СПС «КонсультантПлюс»;
5. Налоговый кодекс РФ (часть первая) : федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824;
6. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 : федер. закон № 117-ФЗ – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340;
7. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ о налогах и сборах : федер. закон от 28.12.2022 № 565-ФЗ. – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – № 1 (ч. I). – 2023. – Ст. 12;
8. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ : федер. закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ. – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 29 (часть II). – Ст. 5230;

9. О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» : федер. закон от 25.02.2022 № 17-ФЗ – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 9 (часть I). – Ст. 1249;

10. О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» : федер. закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – 2018. – № 49 (ч. I). – Ст. 7494;

11. О государственной регистрации недвижимости : федер. закон от 13.07.2015 № 218-ФЗ – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – 2015. – № 29 (ч. I). – Ст. 4344;

12. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в РФ : федер. закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 21. – Ст. 1957;

13. О государственной кадастровой оценке : федер. закон от 03.07.2016 № 237-ФЗ – Текст : непосредственный // Собрание законодательства РФ. – 2016. – № 27 (ч. I). – Ст. 4170;

14. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ : Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 529630-6. – Текст : электронный // Система обеспечения законодательной деятельности : Государственная Дума РФ : сайт. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529630-6> (дата обращения: 10.05.2023);

15. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ в части введения упрощенной процедуры получения налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц : Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 1075007-7. – Текст : электронный // Система обеспечения законодательной деятельности : Государственная Дума РФ : сайт. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1075007-7> (дата обращения: 10.05.2023);

16. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ : Проект Федерального закона (доработанный текст) : подготовлен Минфином России, ID проекта 02/04/01-22/00124239 : не внесен в Государственную Думу Федерального Собрания РФ : текст по состоянию на 10.10.2022 – Текст : электронный // Федеральный портал проектов нормативных правовых актов : сайт. – URL: <http://regulation.gov.ru/p/124239> (дата обращения: 10.05.2023);

17. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ в связи с введением заявительного порядка возмещения налога на добавленную стоимость : Пояснительная записка к проекту Федерального закона № 223442-5 . – Текст : электронный // Система обеспечения законодательной деятельности : Государственная Дума РФ : сайт. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/223442-5> (дата обращения: 10.05.2023);

Постановления Правительства РФ

18. О порядке передачи финансовой информации и страновых отчетов компетентным органам иностранных государств (территорий) и получения финансовой информации и страновых отчетов Федеральной налоговой службой, а также требования к защите передаваемой информации : Постановление Правительства РФ от 09.04.2018 № 428 // Собрание законодательства РФ. – 2018. – № 16 (часть II). – Ст. 2382;

19. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 : ред. от 17.08.2021 // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 40. – Ст. 3961;

Письма, приказы и разъяснения Минфина России и ФНС России

20. Письмо Минфина России от 02.09.2022 № 03-04-05/85637. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

21. Письмо Минфина России от 13.05.2022 № 03-04-07/44101. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

22. Письмо Минфина России от 11.12.2020 № 03-04-07/108943 доведенное ФНС России до нижестоящих налоговых органов письмом от 23.12.2020 № БС-4-11/21203@. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;
23. Письмо Минфина России от 22.01.2016 № 03-11-11/2391. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;
24. Письмо Минфина России от 11.12.2015 № 03-04-05/72641. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;
25. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов : Информация Минфина России от 08.10.2021 – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/402768565/> (дата обращения: 10.05.2023);
26. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов : Информация Минфина России от 01.10.2020 – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/74726236/> (дата обращения: 10.05.2023);
27. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов : Информация Минфина России от 21.10.2019 – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72720274/> (дата обращения: 10.05.2023);
28. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов : Информация Минфина России от 04.10.2018 – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71966310/> (дата обращения: 10.05.2023);
29. Приказ ФНС России от 28.10.2022 № ЕД-7-17/986@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL:

<https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (дата обращения: 10.05.2023);

30. Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС «Налог-3») : Приказ ФНС от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (дата обращения: 10.05.2023);

31. Приказ ФНС России от 14.08.2015 № СА-7-15/358@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71164660/> (дата обращения: 10.05.2023);

32. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/12153820/> (дата обращения: 10.05.2023);

33. Соглашение о взаимодействии и взаимном информационном обмене Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии и Федеральной налоговой службы, утвержденное ФНС России, Росреестром 03.09.2010 № ММВ-27-11/9/37. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/12179304/> (дата обращения: 10.05.2023);

34. Письмо ФНС России от 21.02.2023 № БВ-4-7/2101. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/406454611/> (дата обращения: 10.05.2023);

35. Письмо ФНС России от 01.07.2022 № БС-4-11/8329@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404837645/> (дата обращения: 10.05.2023);

36. Письмо ФНС России от 24.11.2021 № ЕА-4-15/16364@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL:

<https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403102226/> (дата обращения: 10.05.2023);

37. Письмо ФНС России от 01.06.2021 № ЕД-7-11/535@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/401333822/> (дата обращения: 10.05.2023);

38. Письмо ФНС России от 06.04.2021 № БВ-4-7/4549@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400451656/> (дата обращения: 10.05.2023);

39. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса РФ : Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400330244/> (дата обращения: 10.05.2023);

40. Письмо ФНС России от 02.06.2020 № БС-3-11/4224@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74111646/> (дата обращения: 10.05.2023);

41. Письмо ФНС России от 10.01.2020 № БС-4-11/85@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73299847/> (дата обращения: 10.05.2023);

42. Письмо ФНС России от 16.09.2019 № БС-3-11/8144@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72630630/> (дата обращения: 10.05.2023);

43. О направлении обзора судебной практики по спорам, связанным с квалификацией деятельности физических лиц в качестве предпринимательской в

целях налогообложения : Письмо ФНС России от 07.05.2019 № СА-4-7/8614. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

44. Письмо ФНС России от 18.01.2018 № СА-4-7/756@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71896500/> (дата обращения: 10.05.2023);

45. Письмо ФНС России от 21.12.2017 № БС-4-21/26044@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71765236/> (дата обращения: 10.05.2023);

46. Письмо ФНС России от 29.06.2017 № СА-4-7/12540@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71651076/> (дата обращения: 10.05.2023);

47. О направлении судебной практики : Письмо ФНС России от 07.07.2016 № СА-4-7/12211@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71352918/> (дата обращения: 10.05.2023);

48. Письмо ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71327652/> (дата обращения: 10.05.2023);

Акты Конституционного Суда РФ

49. По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона «О почтовой связи» и пункта 2 статьи 62 Федерального закона «О связи» в связи с жалобой гражданина М.Д. Малинина : Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405938793/> (дата обращения: 10.05.2023);

50. По делу о проверке конституционности подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса РФ в связи с запросом Правительства Санкт-Петербурга и жалобой государственного унитарного предприятия «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга» : Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2022 № 13-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403716126/> (дата обращения: 10.05.2023);

51. По делу о проверке конституционности части первой статьи 159 Уголовного кодекса РФ в связи с жалобой гражданина В. В. Калугарова : Постановление Конституционного Суда РФ от 04.03.2021 № 5-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400317940/> (дата обращения: 10.05.2023);

52. По делу о проверке конституционности части третьей статьи 159 Уголовного кодекса РФ в связи с жалобой гражданина М.А. Литвинова : Постановление Конституционного Суда РФ от 22.07.2020 № 38-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74315824/> (дата обращения: 10.05.2023);

53. По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса РФ, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса РФ в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова : Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74231418/> (дата обращения: 10.05.2023);

54. По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса РФ в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью Парус : Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П. – Текст :

электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72086006/> (дата обращения: 10.05.2023);

55. По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса РФ в связи с жалобой гражданки О. Ф. Низамовой : Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72075470/> (дата обращения: 10.05.2023);

56. По делу о проверке конституционности части 5 статьи 36 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ по вопросам военной службы в органах военной прокуратуры и военных следственных органах Следственного комитета РФ» в связи с запросом Северо-Кавказского окружного военного суда : Постановление Конституционного Суда РФ от 19.04.2018 № 16-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71826620/> (дата обращения: 10.05.2023);

57. По делу о проверке конституционности части 1 статьи 46 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» и статьи 20 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) РФ в связи с принятием Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» в связи с запросом Арбитражного суда города Москвы и жалобой общества с ограниченной ответственностью «Проект» : Постановление Конституционного Суда РФ от 17.01.2018 № 3-П. – Текст : электронный // СПС

«Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71755204/> (дата обращения: 10.05.2023);

58. По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса РФ и Гражданского кодекса РФ в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапанова : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (дата обращения: 10.05.2023);

59. По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде РФ» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса РФ в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром нефть» : Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70831634/> (дата обращения: 10.05.2023);

60. По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб» : Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70570372/> (дата обращения: 10.05.2023);

61. По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса РФ в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в РФ : Постановление Конституционного Суда от 01.03.2012 № 6-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70048228/> (дата обращения: 10.05.2023);

62. По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса РФ и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса РФ в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета) : Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 № 10-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/hotlaw/federal/198917/> (дата обращения: 10.05.2023);

63. По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса РФ в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой : Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/1786212/> (дата обращения: 10.05.2023);

64. По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса РФ в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева : Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12036180/> (дата обращения: 10.05.2023);

65. По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 5 Федерального закона «О прокуратуре РФ» в связи с жалобой гражданина Б.А. Кехмана : Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.2000 № 3-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/1352080/> (дата обращения: 10.05.2023);

66. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в РФ» и «О федеральных органах налоговой полиции» : Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П. – Текст :

электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12016289/> (дата обращения: 10.05.2023);

67. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24.06.1993 «О федеральных органах налоговой полиции» : Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10035095/> (дата обращения: 10.05.2023);

68. По ходатайству Правительства Новгородской области о разъяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П : Определение Конституционного Суда РФ от 11.02.2021 № 180-О-Р. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

69. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «ЗИС» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1, 3, 4 и 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ: Определение Конституционного Суда РФ от 19.12.2019 № 3531-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/73395273/> (дата обращения: 10.05.2023);

70. Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб публичного акционерного общества «Акционерная компания «АЛРОСА» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 8 статьи 75, пунктом 1 статьи 109, подпунктом 3 пункта 1 статьи 111, пунктом 1 статьи 122, пунктом 1 статьи 252, подпунктом 3 пункта 1 статьи 253, абзацем пятым пункта 1 статьи 261 и пунктом 16 статьи 270 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 18.07.2019 № 2116-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/12153820/> (дата обращения: 10.05.2023);

71. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Ковриной Виктории Викторовны на нарушение ее конституционных прав частью 4 статьи 18

Федерального закона «О государственной кадастровой оценке» : Определение Конституционного Суда РФ от 02.07.2019 № 1833-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/72291020/> (дата обращения: 10.05.2023);

72. Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб акционерного общества «Кредит Европа Банк» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2018 № 526-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71913840/> (дата обращения: 10.05.2023);

73. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Сухоросова Дениса Евгеньевича на нарушение его конституционных прав положениями пунктов 1 и 5 статьи 78 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 25.05.2017 № 959-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71591170/> (дата обращения: 10.05.2023);

74. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Поллукс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 8 статьи 75 и подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 20.12.2016 № 2672-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71594336/> (дата обращения: 10.05.2023);

75. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71374688/> (дата обращения: 10.05.2023);

76. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Андриевского Игоря Евгеньевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 1 статьи 20, а также пунктов 1 и 2 статьи 105.1 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 27.10.2015 № 2538-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71253016/> (дата обращения: 10.05.2023);

77. По делу о проверке конституционности части 3 статьи 71 Федерального закона «Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» в связи с запросом Верховного Суда РФ : Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 17-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71004184/> (дата обращения: 10.05.2023);

78. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Чекуновой Елены Анатольевны на нарушение ее конституционных прав статьей 88 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 № 736-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70921384/> (дата обращения: 10.05.2023);

79. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Алтайоптфарм» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 153, пунктами 1 и 2.1 статьи 154, а также пунктом 4 статьи 166 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 23.10.2014 № 2320-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70570372/> (дата обращения: 10.05.2023);

80. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Бикинского унитарного муниципального производственного жилищно-эксплуатационного предприятия на нарушение его конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 1 статьи 79

Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 24.09.2013 № 1277-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/70463780/> (дата обращения: 10.05.2023);

81. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового кодекса РФ, а также статей 304 и 305 Арбитражного процессуального кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2013 № 966-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/70405132/> (дата обращения: 10.05.2023);

82. По жалобе гражданина Ключева Александра Николаевича на нарушение его конституционных прав пунктами 1 и 2 статьи 253 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 № 384-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70052230/> (дата обращения: 10.05.2023);

83. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы муниципального унитарного предприятия «Усть-Илимское жилищно-коммунальное хозяйство» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 78 Налогового кодекса РФ» : Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 1665-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70017842/> (дата обращения: 10.05.2023);

84. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Тихоокеанское управление промысловой разведки и научно-исследовательского флота» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца второго подпункта 4.1 и подпункта 5 пункта 1, подпункта 5 пункта 1.1 и абзаца второго пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1720-О-О. – Текст :

электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1699715/> (дата обращения: 10.05.2023);

85. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы рыболовецкого колхоза им. В.И. Ленина на нарушение конституционных прав и свобод абзацем вторым пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1719-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1699714/> (дата обращения: 10.05.2023);

86. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Дальвест» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца второго подпункта 4.1 и подпункта 5 пункта 1, подпункта 5 пункта 1.1 и абзаца второго пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 07.12.2010 № 1718-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1699714/> (дата обращения: 10.05.2023);

87. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шилова Алексея Андреевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 1 статьи 20 и подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 17.06.2010 № 904-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/1795943/> (дата обращения: 10.05.2023);

88. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/1795075/> (дата обращения: 10.05.2023);

89. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Федорак Елены Сергеевны на нарушение ее конституционных прав положениями подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного

Суда РФ от 23.03.2010 № 447-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1695069/> (дата обращения: 10.05.2023);

90. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Кириченко Натальи Юрьевны на нарушение ее конституционных прав абзацем двадцать шестым подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 26.01.2010 № 153-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/12174286/> (дата обращения: 10.05.2023);

91. По жалобе гражданки Грудцыной Людмилы Ярославовны на нарушение ее конституционных прав положениями статей 21 и 22 Основ законодательства РФ о нотариате и статей 221 и 264 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 01.12.2009 № 1553-О-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/1794118/> (дата обращения: 10.05.2023);

92. По жалобе гражданина Волченко Владимира Васильевича на нарушение его конституционных прав положением статьи 47 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2009 № 1032-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/1792811/> (дата обращения: 10.05.2023);

93. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Куркова Александра Леонидовича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 3 статьи 25 и пункта 1 статьи 28 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» : Определение Конституционного Суда РФ от 15.01.2009 № 365-О-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1691542/> (дата обращения: 10.05.2023);

94. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса РФ и части 4 статьи 200

Арбитражного процессуального кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 08.02.2007 № 381-О-П. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1683766/> (дата обращения: 10.05.2023);

95. По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса РФ и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/12149923/> (дата обращения: 10.05.2023);

96. Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2004 года № 451-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/12139441/> (дата обращения: 10.05.2023);

97. По жалобе унитарного государственного предприятия «Дорожное ремонтно-строительное управление № 7» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2002 № 202-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/12128380/> (дата обращения: 10.05.2023);

98. По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий Банк «Ланта – Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда РФ от 06.12.2001 № 257-О. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/12125615/> (дата обращения: 10.05.2023);

Практика Высшего Арбитражного Суда РФ

99. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса РФ: Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.11.2011 № 148. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70006588/> (дата обращения: 10.05.2023);

100. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса РФ : Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/70440740/> (дата обращения: 10.05.2023);

101. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29.10.2013 № 6778/13 по делу № А21-4082/2012. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70499158/> (дата обращения: 10.05.2023);

102. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16.04.2013 № 15638/12 по делу № А56-48850/2011. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70322600/> (дата обращения: 10.05.2023);

Практика Верховного Суда РФ

103. Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 2 : 2019 : утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 17.07.2019 – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/72299918/> (дата обращения: 10.05.2023);

104. Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 4 : 2018 : утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018 – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/72139358/> (дата обращения: 10.05.2023);

105. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса РФ : утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015 – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71224400/> (дата обращения: 10.05.2023);

106. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481 по делу № А29-2698/2020. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404947403/> (дата обращения: 10.05.2023);

107. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.05.2022 № 306-ЭС21-26423 по делу № А55-12839/2020. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404640997/> (дата обращения: 10.05.2023);

108. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17713 по делу № А66-1735/2019. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403649322/> (дата обращения: 10.05.2023);

109. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17087 по делу № А66-1193/2019. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403649324/> (дата обращения: 10.05.2023);

110. Определение Верховного Суда РФ от 25.10.2021 № 309-ЭС21-19114. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

111. Определение Верховного Суда РФ от 21.09.2021 № 309-ЭС21-15996. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

112. Определение Верховного Суда РФ от 06.09.2021 № 309-ЭС21-18975. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

113. Определение Верховного Суда РФ от 24.05.2021 № 309-ЭС21-7434. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400723289/> (дата обращения: 10.05.2023);

114. Определение Верховного Суда РФ от 21.04.2021 № 306-ЭС21-4099. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

115. Определение Верховного Суда РФ от 19.03.2021 № 307-ЭС21-1615. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400399211/> (дата обращения: 10.05.2023);

116. Определение Верховного Суда РФ от 28.01.2021 № 309-ЭС20-22246 по делу № А76-41591/2019. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400187152/> (дата обращения: 10.05.2023);

117. Определение Верховного Суда РФ от 14.10.2020 № 307-ЭС20-14694. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74661432/> (дата обращения: 10.05.2023);

118. Определение Верховного Суда РФ от 29.06.2020 № 309-ЭС19-8528. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

119. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.02.2020 № 309-ЭС19-21200 по делу № А47-7120/2018. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/73714246/> (дата обращения: 10.05.2023);

120. Определение Верховного Суда РФ от 21.02.2020 № 307-ЭС19-27920. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

121. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/73012888/> (дата обращения: 10.05.2023);

122. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 по делу № А40-24375/2017. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/72806656/> (дата обращения: 10.05.2023);

123. Определение Верховного Суда РФ от 19.09.2019 № 309-ЭС19-16354 по делу № А76-32073/2018. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72654210/> (дата обращения: 10.05.2023);

124. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 по делу № А79-12226/2017. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/72196778/> (дата обращения: 10.05.2023);

125. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/72005846/> (дата обращения: 10.05.2023);

126. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53-18839/2016. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71893288/> (дата обращения: 10.05.2023);

127. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71780206/> (дата обращения: 10.05.2023);

128. Определение Верховного Суда РФ от 12.12.2017 № 301-КГ17-14742. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71832104/> (дата обращения: 10.05.2023);

129. Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 25.07.2017 № 18-КГ17-92. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71752122/> (дата обращения: 10.05.2023);

130. Определение Верховного Суда РФ от 24.05.2017 № 305-КГ16-21444 по делу № А40-75563/2016. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71684102/> (дата обращения: 10.05.2023);

131. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.01.2017 № 305-КГ16-13478 по делу № А40-159258/2015. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71597496/> (дата обращения: 10.05.2023);

132. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.11.2016 по делу № 305-КГ16-10138, А40-126568/2015. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71552548/> (дата обращения: 10.05.2023);

133. Определение Верховного Суда РФ от 06.05.2016 № 303-КГ16-657 по делу № А37-424/2015. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71393104/> (дата обращения: 10.05.2023);

134. Определение Верховного Суда РФ от 09.10.2014 № 302-КГ14-2143 по делу № А78-7409/2013. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/70762050/> (дата обращения: 10.05.2023);

135. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 16.09.2020 № 39-КАД20-2-К1. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

136. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 10.04.2019 № 51-КА19-1. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

Практика судов общей юрисдикции

137. Решение Первомайского районного суда города Кирова от 23.03.2023 по делу № 2а-1277/2023. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

138. Решение Ленинского районного суда Курска от 10.07.2020 по делу № 2а-3543/32-2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

139. Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 06.07.2020 по делу № 88-8482/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

140. Определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 30.06.2020 по делу № 88-1336/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

141. Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 22.06.2020 по делу № 88-7575/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

142. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 02.06.2020 по делу № 88-6451/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

143. Решение Буденновского городского суда Ставропольского края от 25.12.2017 по делу № 2а-1423/2017. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

144. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Татарстан от 22.03.2022 по делу № 33а-3360/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

145. Апелляционное определение Новосибирского областного суда от 24.10.2017 по делу № 33а-10318/2017. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

146. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 12.10.2017 по делу № 33а-16835/2017. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

147. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 15.03.2023 по делу № 88А-5915/2023. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

148. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 01.02.2023 по делу № 88а-51/2023 по делу № 2а-158/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

149. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 01.02.2023 по делу № 88а-114/2023. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

150. Определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 11.04.2023 по делу № 88-6616/2023. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

151. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 02.03.2023 по делу № 88-2123/2023. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

152. Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 01.03.2023 по делу № 88-4296/2023 по делу № 2-9552/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

153. Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 15.02.2023 по делу № 88-3968/2023. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

154. Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 08.02.2023 по делу № 88-1423/2023. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

155. Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 09.02.2023 по делу № 88-41/2023. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

156. Определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 24.01.2023 по делу № 88-788/2023 № 2-654/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

157. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 15.12.2022 по делу № 88-32710/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

158. Кассационное определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 17.11.2022 по делу № 88а-23438/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

159. Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 15.11.2022 № 88-24838/2022 по делу № 2-1123/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

160. Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 15.11.2022 № 88-22950/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

161. Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 14.11.2022 по делу № 88-19400/2022 № 2-490/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

162. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 10.11.2022 по делу № 88-29160/2022 № 2-1026/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

163. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 20.10.2022 по делу № 88-31574/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

164. Кассационное определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 14.10.2020 по делу № 88а-6970/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

165. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 06.10.2022 по делу № 88-27998/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

166. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 21.09.2022 по делу № 88А-17662/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

167. Определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 21.09.2022 по делу № 88-17553/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

168. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 15.09.2022 по делу № 88-29097/2022, 2-6419/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

169. Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 13.09.2022 по делу № 88-18733/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

170. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 01.09.2022 по делу № 88а-15092/2022 № 2-1572/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

171. Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 31.08.2022 по делу № 88-23408/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

172. Определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 30.08.2022 по делу № 88-15098/2022 № 2-1464/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

173. Определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 24.08.2022 по делу № 88-15602/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

174. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 16.08.2022 по делу № 88-27436/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

175. Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 02.08.2022 по делу № 88-15816/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

176. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 21.07.2022 по делу № 88А-13366/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

177. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 19.07.2022 по делу № 88-18721/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

178. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 14.07.2022 по делу № 88-16582/2022 № 2-837/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

179. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 21.06.2022 по делу № 88-14807/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

180. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 14.06.2022 по делу № 88-17207/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

181. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 02.06.2022 по делу № 88-16325/2022, 2-3904/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

182. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 25.05.2022 по делу № 88а-8009/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

183. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 19.05.2022 по делу № 88-15505/2022 № 2-224/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

184. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 17.05.2022 по делу № 88-8208/2022, 2-2114/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

185. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.04.2022 по делу № 09АП-13661/2022 № А40-177369/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

186. Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 05.04.2022 по делу № 88а-9100/2022 № 2а-3189/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

187. Определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 05.04.2022 по делу № 88-6022/2022 № 2-4618/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

188. Определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 29.03.2022 по делу № 88-5504/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

189. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 17.03.2022 по делу № 88-10028/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

190. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 23.12.2021 по делу № 88-30561/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

191. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 21.12.2021 по делу № 88-26822/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

192. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 17.12.2021 по делу № 88-34872/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

193. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 16.12.2021 по делу № 88-33005/2021 по делу № 2-672/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

194. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 09.12.2021 по делу № 88-33867/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

195. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 02.12.2021 по делу № 88-31803/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

196. Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 25.10.2021 по делу № 88-18530/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

197. Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 20.10.2021 по делу № 88-25098/2021 № 2-264/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

198. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 14.10.2021 по делу № 88-25091/2021 № 2-179/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

199. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 07.10.2021 по делу № 88-24476/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

200. Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 05.10.2021 по делу № 88а-24058/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

201. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 28.09.2021 по делу № 88-14810/2021 № 2-651/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

202. Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 20.09.2021 по делу № 88-16176/2021 № 2-650/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

203. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 14.09.2021 по делу № 88-22359/2021 № 2-191/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

204. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 01.09.2021 по делу № 88А-14177/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

205. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 26.08.2021 по делу № 88А-14455/2021 № 2а-70/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

206. Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 19.08.2021 по делу № 88-19108/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

207. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 03.08.2021 по делу № 88-15005/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

208. Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 06.07.2021 по делу № 88а-18261/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

209. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 26.05.2021 по делу № 88а-10244/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

210. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 31.03.2021 по делу № 88а-4751/2021 № 2а-1169/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

211. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 11.03.2021 по делу № 88-8169/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

212. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 03.03.2021 по делу № 88а-2700/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

213. Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 02.03.2021 по делу № 88-4167/2021, 2-2437/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

214. Определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 24.02.2021 по делу № 88-1908/2021, 2-535/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

215. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 18.02.2021 по делу № 88А-2935/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

216. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 15.02.2021 по делу № 88-31/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

217. Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 15.02.2021 по делу № 88-3290/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

218. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 10.02.2021 по делу № 88а-1765/2021, 2а-277/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

219. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 08.02.2021 по делу № 88-21/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

220. Определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 23.12.2020 по делу № 88-17185/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

221. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 22.12.2020 по делу № 88-18371/2020 № 2-198/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

222. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 03.12.2020 по делу № 88-17398/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

223. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 24.11.2020 по делу № 88-17367/2020 № 2-9558/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

224. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 05.11.2020 по делу № 88А-16869/2020 № 2а-862/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

225. Определение Девятого кассационного суда общей юрисдикции от 13.10.2020 по делу № 88-7584/2020 № 2-3496/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

226. Кассационное определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 20.08.2020 по делу № 88А-13441/2020 № 2а-3169/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

227. Кассационное определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 30.07.2020 по делу № 88а-16697/2020 № 2а-233/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

228. Определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 22.07.2020 по делу № 88-11343/2020 № 2-2141/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

229. Кассационное определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 26.05.2020 по делу № 88а-6190/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

230. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19.05.2020 по делу № 88-5844/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

231. Определение Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19.05.2020 по делу № 88-8430/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

232. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 22.01.2020 по делу № 88а-918/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

233. Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 14.01.2020 по делу № 88-1907/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

234. Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 18.12.2019 по делу № 88-2247/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

235. Решение Новодвинского городского суда Архангельской обл. от 16.10.2018 по делу № 2а-751/2018. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

236. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 23.05.2018 по делу № 33а-8193/2018. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

Практика арбитражных судов

237. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.04.2023 № Ф07-2961/2023 по делу № А66-1532/2022. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/41428109/> (дата обращения: 10.05.2023);

238. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.12.2022 № Ф02-6145/2022 по делу № А78-11159/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

239. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.12.2022 № Ф01-6156/2022 по делу № А38-1177/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

240. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.09.2022 № Ф05-3646/2021 по делу № А41-31644/2020. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/69170392/> (дата обращения: 10.05.2023);

241. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16.06.2022 № Ф06-18212/2022 по делу № А65-14889/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

242. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.06.2022 № Ф06-18254/2022 по делу № А65-22557/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

243. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.11.2021 № Ф04-6127/2021 по делу № А02-1269/2020. – Текст : электронный //

СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/38189101/>
(дата обращения: 10.05.2023);

244. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.07.2021 № Ф09-4170/21 по делу № А76-27043/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

245. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 01.07.2021 № Ф09-4042/21 по делу № А76-23381/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

246. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 25.05.2021 № Ф09-2609/21 по делу № А76-14289/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

247. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 21.04.2021 № Ф10-190/2021 по делу № А54-5793/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

248. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12.03.2021 № Ф09-683/21 по делу № А76-4532/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

249. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 05.02.2021 № Ф09-8940/20 по делу № А76-15665/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

250. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.01.2021 № Ф07-15074/2020 по делу № А05-1981/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

251. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23.12.2020 № Ф06-56314/2019 по делу № А65-9980/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

252. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.12.2020 № Ф07-14806/2020 по делу № А44-8385/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

253. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 03.12.2020 № Ф09-7765/20 по делу № А76-11215/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

254. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.07.2020 № Ф09-3925/20 по делу № А76-16305/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

255. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 30.06.2020 № Ф09-1465/20 по делу № А76-20905/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

256. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17.06.2020 № Ф07-6158/2020 по делу № А56-77672/2019 . – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

257. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19.03.2020 № Ф09-71/19 по делу № А76-2299/2018 . – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

258. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.12.2019 № Ф07-14774/2019 по делу № А44-3073/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

259. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.06.2019 № Ф09-3168/19 по делу № А76-32073/2018 . – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

260. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06.02.2019 № Ф10-6206/2018 по делу № А35-2974/2017. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

261. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.07.2017 № Ф01-2473/2017 по делу № А79-10989/2015. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

262. Постановление ФАС Московского округа от 30.11.2012 по делу № А40-53659/12-115-323. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

263. Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 15.03.2023 № 06АП-7503/2022 по делу № А37-1956/2022. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

264. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 12.09.2022 № 04АП-3089/2022 по делу № А78-11159/2021. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

265. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2022 № 13АП-29527/2021 по делу № А56-82818/2020. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

266. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 27.07.2021 № 07АП-5832/2021 по делу № А02-1269/2020. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/64546288/> (дата обращения: 10.05.2023);

267. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.05.2021 № 18АП-5802/2021 по делу № А47-11448/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

268. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.03.2021 № 18АП-16434/2020, 18АП-307/2021 по делу № А76-27043/2020 . – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

269. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.10.2020 № 20АП-5530/2020 по делу № А54-5793/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

270. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2020 № 14АП-5965/2020 по делу № А44-8385/2019 . – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

271. Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 25.03.2020 № 01АП-458/2020 по делу № А79-5754/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

272. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2020 № 14АП-12231/2019 по делу № А66-12391/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

273. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.12.2019 № 18АП-15332/2019, 18АП-15481/2019 по делу № А76-20905/2019 . – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

274. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.10.2019 № 14АП-8075/2019 по делу № А44-3073/2019. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

275. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 11.07.2019 № 02АП-4562/2019 по делу № А28-12428/2018. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

276. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.06.2019 № 19АП-2242/2019 по делу № А35-5371/2018. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

277. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 28.02.2019 № 08АП-17095/2018 по делу № А75-10864/2018. – Текст : электронный // Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс»;

278. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2022 № 18АП-10180/2022 по делу № А76-35614/2021. – Текст : электронный // СПС «Гарант» : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/65287812/> (дата обращения: 10.05.2023);

Книги

279. Адвокатова, А. С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков : монография /

А. С. Адвокатова ; под ред. Л. И. Гончаренко. – Москва : Русайнс, 2020. – 190 с. – Текст : непосредственный;

280. Административная юрисдикция налоговых органов : учебник / Е. А. Алехин, Л. М. Ведерников, А. М. Воронов [и др.] ; под ред. М. А. Лапиной. – Москва : ВГНА Минфина России, 2012. – 346 с. – Текст : непосредственный;

281. Актуальные проблемы финансового права : учебник / К. С. Бельский, И. В. Петрова, Л. Ю. Грудцына [и др.] ; под ред. А. Д. Селюкова, И. А. Цинделиани. – Москва : Юстиция, 2019. – 480 с. – Текст : непосредственный;

282. Алексеев, С. С. Общая теория права : курс в 2-х томах / С. С. Алексеев. – Москва : Юридическая литература, 1981. – Т. 1. – 360 с. – Текст : непосредственный;

283. Алексеенко, М. М. Конспект «Финансового права» : теория орд. проф. фин. права М. М. Алексеенко / М. М. Алексеенко. – Харьков : студ. 8-го семестра юр. фак. С. Д. Ильин, 1894. – 296 с. – Текст : непосредственный;

284. Алексеенко, М. М. Подходный налог и условия его применения : речь, произнес. в торжеств. собр. Имп. харьков. ун-та 17.01.1885 проф. М. М. Алексеенко / М. М. Алексеенко. – Харьков : тип. М.Ф. Зильберберга, 1885. – 35 с. – Текст : непосредственный;

285. Арапов, Н. А. Фидуциарное государство и правомерные ожидания (на основе принципа поддержания доверия) / Н. А. Арапов. – Санкт-Петербург : Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2020. – 376 с. – Текст : непосредственный;

286. Аронов, А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование : учебное пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – Москва : Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2019. – 544 с. – Текст : непосредственный;

287. Батарин, А. А. Правовое регулирование исчисления налога: монография / А. А. Батарин ; под ред. И.И. Кучерова. – Москва : Юриспруденция, 2014. – 216 с. – Текст : непосредственный;

288. Березин, М. Ю. Развитие системы налогообложения имущества. – Москва : Инфотропик Медиа, 2011. – 496 с. – Текст : непосредственный;

289. Березин, М. Ю. Региональные и местные налоги : правовые проблемы и экономические ориентиры / М. Ю. Березин. – Москва : Волтерс Клувер, 2006. – 640 с. – Текст : непосредственный;

290. Болтинова, О. В. Налоговый контроль. Налоговые проверки : учебное пособие для магистратуры / под ред. О. В. Болтиновой, Ю. К. Цареградской. – Москва : Норма : Инфра-М, 2018. – 160 с. – Текст : непосредственный;

291. Боннер, А. Т. Проблемы установления истины в гражданском процессе: монография / А. Т. Боннер. – Санкт-Петербург : Университетский издательский консорциум «Юридическая книга», 2009. – 832 с. – Текст : непосредственный;

292. Борисов, А. Н. Споры с налоговыми органами и органами государственных внебюджетных фондов в новых условиях налогового администрирования: практические рекомендации / А. Н. Борисов. – Москва : Юстицинформ, 2011. – 440 с. – Текст : непосредственный;

293. Борисов, А. Н. Споры с налоговыми органами при осуществлении налогового контроля и взыскании налогов и сборов : монография / А. Н. Борисов. – Москва : Юстицинформ, 2020. – 412 с. – Текст : непосредственный;

294. Веселовский, М. Л. О подоходном налоге. – Санкт-Петербург : Комис., высоч. учрежд. для пересмотра системы податей и сборов, 1869. – 386 с. – Текст : непосредственный;

295. Винницкий, Д. В. Налоговое право : учебник для бакалавров / Д. В. Винницкий ; Уральская государственная юридическая академия. – Москва : Юрайт, 2013. – 360 с. – Текст : непосредственный;

296. Гензель, П. П. Система налогов советской России / П. П. Гензель. – Москва ; Ленинград : Экономическая жизнь, 1924. – 85 с. – Текст : непосредственный;

297. Горлов, И. Теория финансов / И. Горлов. – 2-е изд., испр. и умнож. – Санкт-Петербург : Тип. И. Глазунова и Ко, 1845. – 280 с. – Текст : непосредственный;

298. Гурвич, М. А. Советское финансовое право : допущено Министерством высшего образования СССР в качестве учебника для юридических высших учебных заведений / М. А. Гурвич. – Москва : Госюриздат, 1954. – 355 с. – Текст : непосредственный;

299. Дадашев, А. З. Налоговый контроль в РФ : учебное пособие / А. З. Дадашев, И. Р. Пайзулаев, Ю.А. Топчи, Д. А. Мешкова. – Москва : КноРус, 2023. – 127 с. – Текст : непосредственный;

300. Демин, А. В. Диспозитивность и налогообложение : комментарий законодательства и практики налогового администрирования / А. В. Демин. – Текст : электронный // СПС Консультант Плюс : сайт. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=CMB&n=18387#OZ9eTeTHkpyHGfi7> (дата обращения: 10.05.2023);

301. Демин, А. В. Налоговое право России : учебное пособие / А. В. Демин. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 464 с. – Текст : непосредственный;

302. Демин, А. В. Принцип определенности налогообложения : монография / А. В. Демин. – Москва : Статут, 2015. – 368 с. – Текст : непосредственный;

303. Дорофеева, Н. А. Налоговое администрирование : учебник / Н. А. Дорофеева, А. В. Брилон, Н. В. Брилон. – Москва : Дашков и К, 2016. – 296 с. – Текст : непосредственный;

304. Евтушенко, В. Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / под общ. ред. И. И. Кучерова. – Москва: ИД «Юриспруденция», 2006. – 347 с. – Текст : непосредственный;

305. Едророва, В. Н. Подходное налогообложение : исторические, методологические и практические аспекты : монография / В. Н. Едророва, А. В. Телегус. – Нижний Новгород : Приволжский институт повышения квалификации Федеральной налоговой службы, 2016. – 226 с. – Текст : непосредственный;

306. Енгибарян, Р. В. Теория государства и права : учебное пособие / Р. В. Енгибарян, Ю. К. Краснов. – 2-е изд., пересмотр. и доп. – Москва : Норма, 2018. – 576 с. – Текст : непосредственный;

307. Запольский, С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права / С. В. Запольский. – Москва : Эксмо, 2008. – 153 с. – Текст : непосредственный;

308. Иловайский, С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – 4-е издание. – Одесса : Типо-хромолит. А. Ф. Соколовского, 1904. – 383 с. – Текст : непосредственный;

309. Килинкарлова, Е. В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей : монография / Е. В. Килинкарлова. – Москва : Волтерс Клувер, 2010. – 160 с. – Текст : непосредственный;

310. Клейменова, М. О. Налоговое право / М. О. Клейменова. – Москва : МФПУ «Синергия», 2013. – 368 с. – Текст : непосредственный;

311. Козлов, Н. А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля : монография / Н. А. Козлов. – Москва : Проспект, 2021. – 208 с. – Текст : непосредственный;

312. Козлова, Н. В. Физические лица как субъекты российского гражданского права : монография / А. С. Ворожевич, О. И. Гентовт, Н. В. Козлова [и др.] ; отв. ред. Н. В. Козлова, С.Ю. Филиппова. – Москва, 2022. – 350 с. – Текст : непосредственный;

313. Козырин, А. Н. Введение в российское налоговое право : учебное пособие / А. Н. Козырин. – Москва : Институт публично-правовых исследований, 2014. – 304 с. – Текст : непосредственный;

314. Комментарий к Конституции РФ / под ред. проф. В. Д. Зорькина. – 3-е изд., пересмотр. – Москва : Норма : НИЦ Инфра-М, 2013. – 1040 с. – Текст : непосредственный;

315. Копина, А. А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях / А. А. Копина. – Москва : Юрлитинформ, 2013. – 192 с. – Текст : непосредственный;

316. Котляревский, С. А. Финансовое право СССР / А. С. Котляревский. – Ленинград : Государственное издательство, 1926. – 157 с. – Текст : непосредственный;

317. Крохина, Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов / Ю. А. Крохина. – 10-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2023. – 503 с. – Текст : непосредственный;

318. Крусс, В. И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в РФ : монография / В. И. Крусс. – Москва : Норма, Инфра-М, 2017. – 304 с. – Текст : непосредственный;

319. Кулишер, И. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Петроград : Наука и школа, 1919. – 252 с. – Текст : непосредственный;

320. Кучеров, И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин ; под ред. И. И. Кучерова. – Москва : Центр ЮрИнфоР, 2001. – 256 с. – Текст : непосредственный;

321. Лебедев, В. А. Финансовое право. Лекции доцента Санкт-Петербургского университета В. А. Лебедева. – Санкт-Петербург : Типолитограф. А. М. Вольфа, 1882. – Т. 1. – 722 с. – Текст : непосредственный;

322. Львов, Д. Курс финансового права / сост. Д. Львов. – Казань : Тип. Казан. ун-та, 1887. – 521 с. – Текст : непосредственный;

323. Налоги и налоговое администрирование в системе экономической безопасности / под ред. А. Яруниной ; отв. ред. Л. В. Санина. – Москва : Директ-Медиа, 2019. – 343 с. – Текст : непосредственный;

324. Налоговое администрирование и контроль : учебник / под ред. Л. И. Гончаренко. – Москва : Магистр : Инфра-М, 2020. – 448 с. – Текст : непосредственный;

325. Налоговое право : учебник / Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, О. В. Болтинова ; под ред. Е. Ю. Грачевой, О. В. Болтиновой. – Москва : Проспект, 2012. – 384 с. – Текст : непосредственный;

326. Налоговое право : учебник для бакалавров / А. С. Булова, Е. Васильева, Е. С. Губенко и др. ; под ред. И. А. Цинделиани. – 2-е изд. – Москва : Проспект, 2016. – 528 с. – Текст : непосредственный;

327. Налоговое право : учебник для вузов / С. Г. Пепеляев, Р. И. Ахметшин, С. В. Жестков [и др.] ; под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Альпина Паблишер, 2016. – 796 с. – Текст : непосредственный;

328. Налоговое право. Особенная часть : учебник для вузов / под общ. ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Просвещение, 2017. – 736 с. – Текст : непосредственный;

329. Налоговый контроль. Налоговые проверки : учебное пособие для магистратуры / под ред. О. В. Болтиновой, Ю. К. Цареградской. – Москва : Норма : Инфра-М, 2021. – 160 с. – Текст : непосредственный;

330. Налоговый процесс : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент», «Финансы и кредит», «Юриспруденция» / Н. Д. Эриашвили, М. Е. Косов, О. В. Староверова [и др.] ; под ред. Н. Д. Эриашвили, М. Н. Коршунова. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юнити-Дана, 2020. – 607 с. – Текст : непосредственный;

331. Ногина, О. А. Налоговый контроль : вопросы теории / О. А. Ногина. – Санкт-Петербург : Питер, 2002 – 159 с. – Текст : непосредственный;

332. Озеров, И. Х. Основы финансовой науки : курс лекций, чит. в Санкт-Петербургском и Московском университетах / И. Х. Озеров. – 4-е изд., испр. и доп. – Москва : Тип. т-ва И. Д. Сытина, 1911. – Т. 1. – 544 с. – Текст : непосредственный;

333. Основные положения гражданского права : постатейный комментарий к статьям 1-16.1 Гражданского кодекса РФ / отв. ред. А. Карапетов. – Москва : М-Логос, 2020. – 1469 с. – Текст : непосредственный;

334. Основы финансовой науки и политики / А. А. Никитский; предисл. И. Х. Озеров. – Москва : «Польза» В. Антик и Ко, 1909. – 272 с. – Текст : непосредственный;

335. Пепеляев, С. Г. Налогообложение доходов и прибыли : учебное пособие / С. Г. Пепеляев, С. А. Сосновский. – Москва : Статут, 2015. – 187 с. – Текст : непосредственный;

336. Попондопуло, В. Ф. Человеческая деятельность: правовые формы осуществления и публичная организация : монография / В. Ф. Попондопуло. – Москва : Проспект, 2021. – 736 с. – Текст : непосредственный;

337. Правовое регулирование финансового контроля в РФ: проблемы и перспективы : монография / Л. Л. Арзуманова, О. В. Болтинова, О. Ю. Бубнова [и др.] ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. – Москва : Норма, Инфра-М, 2013. – 384 с. – Текст : непосредственный;

338. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ : учебное пособие / А. Гаджиев, С. Пепеляев. – Москва : ФБК-Пресс, 1998. – 592 с. – Текст : непосредственный;

339. Пчелинцева, А. О. Налоговое администрирование физических лиц : учебное пособие / А. О. Пчелинцева, Е. Б. Поспелова. – Москва : Институт мировых цивилизаций, 2019. – 100 с. – Текст : непосредственный;

340. Рау, К. Г. Основные начала финансовой науки / пер. с 5 немецкого издания : Т. 1-2 / К. Г. Рау ; под ред. и с предисл. А. Корсак, В. Лебедев. – Санкт-Петербург : Тип. Майкова, 1867. – 703 с. – Текст : непосредственный;

341. Сасов, К. А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда РФ : монография / К. А. Сасов. – Москва : Норма, 2013. – 256 с. – Текст : непосредственный;

342. Свирцевский, А. Р. Подоходный налог / А. Р. Свирцевский. – Москва : Тип. А. И. Мамонтова и к, 1886. – 250 с. – Текст : непосредственный;

343. Седова, Ж. И. Принцип эстоппель и отказ от права в коммерческом обороте РФ / Ж. И. Седова, Н. В. Зайцева. – Москва : Статут, 2014. – 159 с. – Текст : непосредственный;

344. Смирнова, Е. Е. Актуальные вопросы налогообложения и налогового администрирования доходов физических лиц в РФ : монография / Е. Е. Смирнова. – Москва : Русайнс, 2020. – 153 с. – Текст : непосредственный;

345. Соболев, М. Н. Очерки финансовой науки : общедоступные беседы / М. Н. Соболев. – Харьков : Пролетарий, 1925. – 186 с. – Текст : непосредственный;

346. Соловьева, Н. А. Налоговые вычеты и налоговые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления : монография / Н. А. Соловьева. – Москва : Кнорус, 2012. – 216 с. – Текст : непосредственный;

347. Тарасов, И. Т. Очерк науки финансового права. Выпуск первый : Введение. Конспект лекций / И. Т. Тарасов. – 2-е изд. – Ярославль: Типо-Литография Фалька, 1889. – 211 с. – Текст : непосредственный;

348. Телегус, А. В. Выездная налоговая проверка налогового агента по НДФЛ как основное мероприятие налогового контроля : монография / А. В. Телегус ; под ред. В. Н. Едроновой. – Нижний Новгород : Приволжский институт повышения квалификации Федеральной налоговой службы, 2018. – 104 с. – Текст : непосредственный;

349. Тургенев, Н. Опыт теории налогов / Н. Тургенев. – 2-е изд. – Санкт-Петербург : Тип. В. Плавильщикова, 1819. – 326 с. – Текст : непосредственный;

350. Тютин, Д. В. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. – Текст : электронный // СПС «КонсультантПлюс»;

351. Физические лица как субъекты российского гражданского права : монография / А. С. Ворожевич, О. И. Гентовт, Н. В. Козлова [и др.] ; отв. ред. Н. В. Козлова, С. Ю. Филиппова. – Москва : Статут, 2022. – 350 с. – Текст : непосредственный;

352. Финансовое право : учебник / под общ. ред. Э. Д. Соколовой ; отв. ред. А. Ю. Ильин. – Москва : Проспект, 2019. – 592 с. – Текст : непосредственный;

353. Финансовое право в условиях развития цифровой экономики : монография / К. Т. Анисина, Б. Бадмаев, И. В. Бит-Шабо [и др.] ; под ред. И. А. Цинделиани. – Москва : Проспект, 2019. – 320 с. – Текст : непосредственный;

354. Юридические презумпции в налоговом праве : учебное пособие / Д. М. Щекин ; под ред. С. Г. Пепеляев. – Москва : МЗ Пресс, 2002. – 252 с. – Текст : непосредственный;

355. Янжул, И. И. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – Москва : Статут, 2002. – 555 с. – Текст : непосредственный;

Статьи в сборниках

356. Роменко, В. А. Заявление имущественного налогового вычета НДФЛ в отношении расходов на имущество, понесенных в период осуществления предпринимательской деятельности // Материалы Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-2020». – 2 изд., перераб. и допол. / В. А. Роменко. – Текст : электронный ; отв. ред. И. А. Алешковский, А. В. Андриянов, Е. А. Антипов – Москва : МАКС Пресс, 2020. – URL: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2020/data/19753/112690_uid163161_report.pdf (дата обращения: 10.05.2023);

357. Роменко, В. А. Конституционно-правовой анализ ограничения права на применение имущественных налоговых вычетов при совершении сделки купли-продажи личного жилья между взаимозависимыми лицами (Определение КС РФ от 18 июля 2019 № 2115-О и др.) // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2019 года : По материалам XVII Междунар. науч.-практ. конф. 24–30 апреля 2020 г., Москва : [сборник] / В. А. Роменко – Текст : непосредственный ; под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Статут, 2021. – С. 80-91.

358. Роменко, В. А. Налоговая декларация по НДФЛ при получении доходов от продажи недвижимого имущества в размере, не превышающем имущественный налоговый вычет в нормативной величине // Материалы Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-2022» / В. А. Роменко. – Текст : электронный; отв. ред. И. А. Алешковский, А. В. Андриянов, Е. А. Антипов, Е. И. Зимакова. – Москва : МАКС Пресс, 2022. – URL: <https://lomonosov->

msu.ru/archive/Lomonosov_2022/data/25872/146642_uid163161_report.pdf (дата обращения: 10.05.2023);

359. Роменко, В. А. Содержание понятия «действительный размер налогового обязательства»: анализ практики Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2020 года : по материалам XVIII Междунар. науч.-практ. конф. 20–28 апреля 2021 г., Москва : [сборник] / В. А. Роменко. – Текст : непосредственный; под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Статут, 2022. – С. 123-128.

Статьи

360. Агеев, С. С. Международные и наднациональные средства защиты прав налогоплательщика в контексте автоматического обмена информацией о финансовых счетах : опыт Европейского союза / С. С. Агеев. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2021. – № 1. – С. 30-35;

361. Алтухова, Е. В. Взаимозависимость физических лиц в целях налогообложения / Е. В. Алтухова. – Текст : непосредственный // Право и экономика. – 2009. – № 10. – С. 43-49;

362. Ахметшин, Р. И. Доход как экономическая выгода: проблемы практики применения налогового законодательства / Р. И. Ахметшин. – Текст : непосредственный // Налоговые споры. – Москва : Статут, 2010. – С. 165-174;

363. Ванин, В. В. О значении правовых признаков предпринимательской деятельности для квалификации потребительских договоров / В. В. Ванин, В. В. Тихонов. – Текст : непосредственный // Гражданское право. – 2022. – № 1. – С. 3-8;

364. Васильева, А. Ф. Неосновательное обогащение как новая конструкция публичного права. Административно-правовой анализ Постановления КС РФ от 24.03.2017 № 9-П / А. Ф. Васильева. – Текст : непосредственный // Вестник экономического правосудия РФ. – 2020. – № 9. – С. 127-141;

365. Васильева, Е. Трансформация налогового контроля : современная модель правового регулирования / Е. Васильева. – Текст : непосредственный // Право и практика. – 2022. – № 2. – С. 88-89;

366. Винницкий, А. В. Отмена в порядке самоконтроля благоприятствующих административных актов / А. В. Винницкий, И. Н. Харинов. – Текст : непосредственный // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». – 2020. – № 6. – С. 50-63. – URL: <http://electronic.ruzh.org/?q=ru/system/files/Винницкий%2СХаринов.pdf> (дата обращения: 10.05.2023);

367. Воробьева, Е. М. Пени в налоговых правоотношениях: доктрина и законодательное регулирование / Е. М. Воробьева. – Текст : непосредственный // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2013. – № 4. – С. 68-81;

368. Демин, А. В. Дискреция в налоговом праве / А. В. Демин. – Текст : непосредственный // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2017. – № 1. – С. 42-55;

369. Демин, А. В. Презумпции в нормах налогового права / А. В. Демин. – Текст : непосредственный // Юридическая техника. – 2010. – № 4. – С. 171-178;

370. Демин, А. В. Презюмирование в налоговом праве. Реальное и презумптивное налогообложение / А. В. Демин. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2011. – № 9. – С. 19-24;

371. Доброскок О. В. Трансформация сущности налогового контроля в современных условиях / О. В. Доброскок. – Текст : непосредственный // Научный вестник : финансы, банки, инвестиции. – 2021. – № 1 (54). – С. 39-46;

372. Еремина, Е. В. Взыскание НДС с налогового агента: получится ли у организаций компенсировать потери? / Е. В. Еремина. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2020. – № 3. – С. 32-41;

373. Ершова, И. В. Понятие предпринимательской деятельности в теории и судебной практике / И. В. Ершова. – Текст : непосредственный // Lex Russica. – 2014. – № 2. – С. 160-167;

374. Ефремова, Т. А. Риск-ориентированный подход как гарант налоговой безопасности государства / Т. А. Ефремова. – Текст : непосредственный // *Налоги.* – 2022. – № 3. – С. 39-44;

375. Зайчикова, О. М. Исчисление налога расчетным методом: проблемы правового регулирования / О. М. Зайчикова. – Текст : непосредственный // *Российский юридический журнал.* – 2022. – № 1. – С. 138-145;

376. Запольский, С. В. Правовые вопросы цифровизации финансового контроля в России / С. В. Запольский, Е. Л. Васянина. – Текст : непосредственный // *Российский юридический журнал.* – 2022. – № 4. – С. 99-109;

377. Зарипов, В. М. Почему Налоговый кодекс перестал быть настольной книгой инспектора? / В. М. Зарипов. – Текст : непосредственный // *Закон.* – 2021. – № 5. – С. 48-53;

378. Золотарева, А. Б. Решена ли проблема взыскания налога с агента? / А. Б. Золотарева. – Текст : непосредственный // *Налоговед.* – 2014. – № 6. – С. 40-49;

379. Кирова, Е. А. Трансформация налоговой системы России в условиях становления цифровой экономики / Е. А. Кирова, Н. Морозова, А. С. Безверхий. – Текст : непосредственный // *Вестник университета.* – 2019. – № 7. – С. 118-124;

380. Козырин, А. Н. Пеня по российскому налоговому праву: способ обеспечения исполнения налоговой обязанности или мера ответственности за нарушение налоговых правил? / А. Н. Козырин. – Текст : непосредственный // *Закон.* – 2018. – № 7. – С. 148-159;

381. Кондрашова, М. А. Соотношение эстоппеля и доктрины законных ожиданий / М. А. Кондрашова. – Текст : непосредственный // *Вестник гражданского права.* – 2020. – № 3. – С. 199-214;

382. Копина, А. А. Влияние взаимозависимости на правовое положение налогоплательщиков – физических лиц / А. А. Копина. – Текст : непосредственный // *Налоги.* – 2013. – № 5. – С. 34-41;

383. Копина, А. А. Льготы по налогу на доходы физических лиц : общие условия и практика применения (часть вторая: имущественный налоговый вычет) / А. А. Копина. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2017. – № 20. – С. 3-11;

384. Копина, А. А. Льготы по налогу на доходы физических лиц: общие условия и практика применения (часть вторая: имущественный налоговый вычет) / А. А. Копина. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2017. – № 20. – С. 1-11;

385. Копина, А. А. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами vs получение необоснованной налоговой выгоды / А. А. Копина. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2016. – № 9. – С. 10-17;

386. Копина, А. А. Правовое определение предпринимательской деятельности для целей налогообложения : постановка проблемы / А. А. Копина. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2021. – № 1. – С. 21-27;

387. Кормилицын, А. С. Объект и предмет налогового контроля / А. С. Кормилицын. – Текст : непосредственный // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 5. – С. 59-60;

388. Красюков, А. В. Налоговое обязательство из неосновательного обогащения налогоплательщика / А. В. Красюков. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2022. – № 1. – С. 28-32;

389. Красюков, А. В. Порядок исчисления налога / А. В. Красюков. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2021. – № 3. – С. 18-22;

390. Красюков, А. В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки / А. В. Красюков. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2018. – № 1. – С. 44-46;

391. Кузнеченкова, В. Е. Особенности процессуального статуса налоговых агентов / В. Е. Кузнеченкова. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2006. – № 7. – С. 10-13;

392. Кустова, М. В. Гарантии прав налогоплательщика в процедурах досудебного обжалования: последовательность правовых позиций / М. В. Кустова.

– Текст : непосредственный // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. – 2018. – Т. 9, № 3. – С. 353-369;

393. Кустова, М. В. Приобретение недвижимости путем выкупа долей : проблемы определения срока владения для целей налогового вычета при продаже / М. В. Кустова, К. В. Майшева. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2021. – № 11. – С. 42-48;

394. Кустова, М. В. Производство по делам об имущественных налоговых правонарушениях в системе налоговых процедур / М. В. Кустова. – Текст : непосредственный // Известия вузов. Правоведение. – 2009. – № 3. – С. 115-126;

395. Лысенко, Е. Д. Принцип добросовестного налогового администрирования / Е. Д. Лысенко. – Текст : непосредственный // Образование и право. – 2020. – № 7. – С. 134-137;

396. Михайлов, С. М. Установление обстоятельств гражданских дел : некоторые доктринальные и практические подходы / С. М. Михайлов, М. Д. Олегов. – Текст : непосредственный // Актуальные проблемы российского права. – 2021. – № 12. – С. 53-68;

397. Мицък, Ю. Нормативно-правовые, доктринальные и правоприменительные признаки предпринимательской деятельности / Ю. Мицък. – Текст : непосредственный // Право и экономика. – 2017. – № 7. – С. 5-11;

398. Нелюбин, И. Д. Налоговые риски по сделкам, заключенным между взаимозависимыми лицами / И. Д. Нелюбин. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2022. – № 1. – С. 42-45;

399. Ногина, О. А. Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил : баланс частных и публичных интересов / О. А. Ногина, С. В. Овсянников. – Текст : непосредственный // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. – 2022. – Т. 13, № 1. – С. 83-106;

400. Ногина, О. А. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как самостоятельная форма налогового контроля / О. А. Ногина. – Текст : непосредственный // Закон. – 2022. – № 11. – С. 64-72;

401. Овсянников, С. В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права / С. В. Овсянников. – Текст : электронный // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2009. – № 1. – URL: <https://szrf.ru/list.html#editions=e107&divid=1400000&volume=1072009001000&page=1&sort=position&limit=50&docid=19&volid=1072009001000> (дата обращения: 10.05.2023);

402. Овчарова, Е. В. Юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства: какой она должна быть? / Е. В. Овчарова. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2021. – № 11. – С. 7-16;

403. Опалев, Р. О. Основные положения учения о доказывании в российском арбитражном процессе / Р. О. Опалев. – Текст : непосредственный // Российская юстиция. – 2013. – № 4. – С. 37-41;

404. Павленко, С. П. Правовой статус налогового агента: общее и особенное при исчислении и уплате налога на доходы физических лиц / С. П. Павленко. – Текст : непосредственный // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 3. – С. 30-37;

405. Пепеляев, С. Раздвоение налоговой личности / С. Пепеляев. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2021. – № 1. – С. 4-6;

406. Пепеляев, С. Субъективно-объективное решение / С. Пепеляев. – Текст : непосредственный // ЭЖ-Юрист. – 2017. – № 17-18. – С. 2;

407. Попонова, Н. А. Налоговый контроль во Франции / Н. А. Попонова. – Текст : непосредственный // Финансы. – 2000. – № 10. – С. 32-34;

408. Протасов, А. И. Особенности истребования налоговым органом у налогоплательщика документов (информации) о его деятельности вне рамок налоговой проверки / А. И. Протасов, М. А. Стрыгина. – Текст : непосредственный // Российский судья. – 2023. – № 2. – С. 2-6;

409. Разгильдиева, М. Б. К вопросу о функциях налогово-правовой ответственности / М. Б. Разгильдиева. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 38-42;

410. Роменко, В. А. Ограничение права на имущественные налоговые вычеты в сделках между взаимозависимыми лицами / В. А. Роменко. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2020. – № 7. – С. 54-63;

411. Роменко, В. А. Право на применение профессионального налогового вычета физическими лицами, деятельность которых признается предпринимательской по результатам налогового контроля / В. А. Роменко. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2021. – № 5. – С. 37-41;

412. Роменко, В. А. Правовые проблемы контроля за уплатой физическими лицами налога на доходы от продажи недвижимого имущества / В. А. Роменко. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2022. – № 7. – С. 40-44;

413. Роменко, В. А. Является ли вычет на строительство личного жилья налоговой льготой? / В. А. Роменко. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2020. – № 11. – С. 63-72;

414. Савиных, В. А. В поисках содержания принципа экономической обоснованности кадастровой стоимости / В. А. Савиных. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2017. – № 10. – С. 40-51;

415. Сосновский, С. А. Категорирование подконтрольных лиц в разных видах контроля / С. А. Сосновский. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2020. – № 5. – С. 43-53;

416. Тарибо, Е. В. Конституционные рамки предпроверочного анализа / Е. В. Тарибо. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2022. – № 8. – С. 17-21;

417. Тропская, С. С. Налогообложение самозанятых и цифровая экономика : налог на профессиональный доход / С. С. Тропская. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2019. – № 5. – С. 22-26;

418. Тютин, Д. В. Российский институт налоговых агентов: скрытые противоречия / Д. В. Тютин. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2013. – № 4. – С. 12-21;

419. Файзрахманова, Н. Л. Правовые позиции Верховного Суда РФ / Н. Л. Файзрахманова. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2021. – № 1. – С. 74-77;

420. Черновол, К. А. Концепция правомерных ожиданий : европейский и российский опыт / К. А. Черновол. – Текст : непосредственный // Правоведение. – 2019. – Т. 63, № 1. – С. 181-191;

421. Чорновол, Е. П. Нормативно-правовые, доктринальные и правоприменительные признаки предпринимательской деятельности / Е. П. Чорновол, А. В. Головизнин. – Текст : непосредственный // Право и экономика. – 2016. – № 1. – С. 16-22;

422. Чукреев, А. А. К проблеме легального определения предпринимательской деятельности / А. А. Чукреев. – Текст : непосредственный // Российский юридический журнал. – 2015. – № 2. – С. 105-120;

423. Чуряев, А. В. Рассмотрение судами споров, связанных с получением имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц / А. В. Чуряев. – Текст : непосредственный // Судья. – 2016. – № 2. – С. 56-60;

424. Шувалов, И. И. Правовая категория «предпринимательская деятельность» : законодательная дефиниция и реальность / И. И. Шувалов. – Текст : непосредственный // Журнал российского права. – 2020. – № 5. – С. 59-65;

425. Юзвак, М. В. О незаконченности института пени в налоговом праве / М. В. Юзвак. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2017. – № 5. – С. 35-45;

426. Ядрихинский, С. А. Доктрина законных ожиданий в налоговых отношениях / С. А. Ядрихинский. – Текст : непосредственный // Российский журнал правовых исследований. – 2018. – № 4. – С. 76-84;

427. Ядрихинский, С. А. К вопросу о реализации законного интереса налогоплательщика / С. А. Ядрихинский. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2019. – № 6. – С. 15-18;

Диссертации

428. Арабов, Р. Р. Совершенствование системы налогового контроля в условиях современной экономической среды : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук : 08.00.10 / Арабов Рустам Рашидович ; Российская академия предпринимательства. – Москва, 2015. – 147 с. – Текст : непосредственный;

429. Бондарева, Н. А. Инструменты налогового контроля как средство достижения баланса фискальных интересов государства и бизнеса : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук : 08.00.10 / Бондарева Наталья Анатольевна ; Московский финансово-промышленный университет «Синергия». – Москва, 2014. – 175 с. – Текст : непосредственный;

430. Григорьев, В. В. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц в РФ : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук : 12.00.04 / Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина . – Москва, 2019. – 162 с. – Текст : непосредственный;

431. Евтушенко, В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук : 12.00.14 / Евтушенко Виктория Федоровна ; Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов РФ. – Москва, 2006. – 182 с. – Текст : непосредственный;

432. Ефремова, Т. А. Развитие налогового администрирования в России : теория, методология, практика : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук : 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна ; ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва». – Москва, 2018. – 390 с. – Текст : непосредственный;

433. Жутаев, А. С. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук : 12.00.14 / Жутаев Алексей Сергеевич ; Саратовская

государственная юридическая академия. – Саратов, 2011. – 150 с. – Текст : непосредственный;

434. Казарян, Т. Р. Совершенствование государственного налогового контроля в условиях развития российской налоговой системы : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук : 08.00.10 / Казарян Тигран Рубенович ; Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». – Ростов-на-Дону, 2013. – 25 с. – Текст : непосредственный;

435. Каменков, М. В. Проблемы налогообложения взаимозависимых лиц : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук : 12.00.04 / Каменков Максим Валерьевич ; Санкт-Петербургский государственный университет. – Санкт-Петербург, 2016. – 164 с. – Текст : непосредственный;

436. Коломеец, Д. С. Правовое положение налогового агента в российском и зарубежном законодательстве : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук : 12.00.14 / Коломеец Дмитрий Сергеевич ; Институт государства и права РАН.- Москва, 2011. – 179 с. – Текст : непосредственный;

437. Коршунова, М. В. Развитие системы налогового контроля в РФ : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук : 08.00.10 / Коршунова Марина Викторовна ; Финансовый университет при Правительстве РФ.- Москва, 2013. – 179 с. – Текст : непосредственный;

438. Курбатов, Т. Ю. Правовые формы и методы налогового контроля: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук : 12.00.04 / Курбатов Тимур Юрьевич ; Финансовый Университет при Правительстве РФ.- Москва, 2015. 231 с. – Текст : непосредственный;

439. Лакунина, М. А. Совершенствование механизма налогового администрирования налога на доходы физических лиц, удерживаемого налоговыми агентами : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук : 08.00.10 / Лакунина Марина Александровна ; Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов РФ. – Москва, 2012. – 198 с. – Текст : непосредственный;

440. Меженин, В. А. Уголовная ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук : 12.00.08 / Меженин Валерий Александрович ; Северо-Кавказский государственный технический университет. – Ставрополь, 2009. – 201 с. – Текст : непосредственный;

441. Телегус, А. В. Налоговый контроль при налогообложении физических лиц на основе подхода «объект контроля – налогоплательщик» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук : 08.00.10 / Телегус Август Валерьевич ; Самарский государственный экономический университет. – Нижний Новгород, 2009.- 189 с. – Текст : непосредственный;

442. Титов, А. А. Совершенствование государственного финансового контроля в налоговой системе России : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук : 08.00.10 / Титов Антон Александрович ; Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ .- Москва, 2013. – 178 с. – Текст : непосредственный;

Электронные ресурсы

443. Беленький, А. Первый триллион: как растут доходы самозанятых / А. Беленький. – Текст : электронный // РБК : сайт. – URL: https://www.rbc.ru/opinions/own_business/18/04/2023/643d30309a7947a791f116f8 (дата обращения: 10.05.2023);

444. Инфляционные калькуляторы. – Текст : электронный // Инфляция в России : сайт. – URL: <https://уровень-инфляции.рф/инфляционные-калькуляторы> (дата обращения: 10.05.2023);

445. Качественное улучшение налогового администрирования – цель новой концепции налогового контроля. – Текст : электронный // Федеральная налоговая служба : сайт. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5075508/?ysclid=lh7dfcbu7o759760608 (дата обращения: 10.05.2023);

446. Медиация – новое слово в налоговом контроле. – Текст : электронный // Федеральная налоговая служба : сайт. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10853008/# (дата обращения: 10.05.2023);

447. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по состоянию на 01.10.2022 – Текст : электронный // Федеральная налоговая служба : сайт. – URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (дата обращения: 10.05.2023);

448. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по состоянию на 01.10.2022 – Текст : электронный // Федеральная налоговая служба : сайт. – URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (дата обращения: 10.05.2023);

449. Распределение населения по возрастным группам. – Текст : электронный // Федеральная служба государственной статистики : сайт. – URL: <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/demo14.xls> (дата обращения: 10.05.2023);

450. Савиных, В. А. 8.2. Что такое экономическая обоснованность кадастровой стоимости? Часть II / В. А. Савиных. – Текст : электронный // Закон : сайт. – URL: https://zakon.ru/blog/2017/12/17/81_chno_takoe_ekonomicheskaya_obosnovannost_kadastrovoj_stoimosti_-_chast_ii (дата обращения: 10.05.2023);

451. Отчет о декларировании доходов физическими лицами за 2021 год (Форма № 1-ДДК). – Текст : электронный // Федеральная налоговая служба : сайт. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/1ddk/1ddk010123.xls> (дата обращения: 10.05.2023);

452. Сведения о работе по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств по состоянию на

01.10.2022 – Текст : электронный // Федеральная налоговая служба : сайт. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/reg/1ip1022.zip> (дата обращения: 10.05.2023);

453. Статистика для национального проекта «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы». – Текст : электронный // Федеральная налоговая служба : сайт. – URL: <https://rmsp.nalog.ru/statistics2.html#> (дата обращения: 10.05.2023);

454. Стенограмма заседания Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 18.12.2009 – Текст : электронный // Государственная Дума РФ : сайт. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/220511-5> (дата обращения: 10.05.2023);

455. Филоненко, В. В Совфеде предлагают кабмину уточнить механизм единого налогового счета / В. Филоненко. – Текст : электронный // Парламентская газета : сайт. – URL: <https://www.pnp.ru/economics/v-sovfede-predlagayut-kabminu-utochnit-mekhanizm-edinogo-nalogovogo-scheta.html> (дата обращения: 10.05.2023);

456. Филоненко, В. НДСЛ хотят сделать неприкосновенным / В. Филоненко. – Текст : электронный // Парламентская газета : сайт. – URL: <https://www.pnp.ru/economics/ndfl-khotyat-sdelat-neprikosnovennym.html> (дата обращения: 10.05.2023);

457. ФНС ускорила предоставление налоговых вычетов для россиян. – Текст : электронный // РБК : сайт. – URL: <https://www.rbc.ru/economics/23/03/2022/6234974b9a7947e6caa7235e> (дата обращения: 10.05.2023);

Зарубежная литература

458. Code général des impôts. Version en vigueur au 19 mai 2023. – Texte : électronique // Legifrance : Le service public de la diffusion du droit : site. – URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2023-05-19/ (date d'accès: 10.05.2023);

459. Drabkin-Reiter, E. The Europeanisation of the law on legitimate expectations : recent case law of the English and European Union courts on the protection

of legitimate expectations in administrative law / E. Drabkin-Reiter. – Text : electronic. – Florence, 2015. – URL: https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/40324/2015_Drabkin-Reiter_LLM.pdf?sequence=1&isAllowed=y (access date: 10.05.2023);

460. Einkommensteuergesetz (EStG). – Text : elektronisch // Bundesministerium der justiz : webseite. – URL: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_42d.html (datum des zugriffs: 10.05.2023);

461. Farrah, A. The coherence of the doctrine of legitimate expectations / A. Farrah, A. Perry. – Text : electronic // The Cambridge Law Journal. – 2014. Vol. 73, № 1. – P. 63 – URL: <https://www.jstor.org/stable/24693966> (access date: 10.05.2023);

462. Hugh, J. A. Comparative income taxation. A structural analysis / J. A. Hugh, J. A. Brian. Fourth Edition. – London: Kluwer Law International, 2020. – 560 p. – Text : direct;

463. Matthijs A., Kommer, V. Handbook on Tax Administration / A. Matthijs, V. Kommer. – Text : electronic. – vol. second revised edition. – Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2015. – URL: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,shib&db=e000xww&AN=1553346&lang=ru> (access date: 10.05.2023);

464. Pistone, P. Tax Procedures / P. Pistone. – Text : electronic. – IBFD, 2020. – 1252 p. – URL: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,shib&db=e000xww&AN=2501600&lang=ru> (access date: 10.05.2023);

465. R (GSTS Pathology LLP &Ors) v Revenue and Customs Commissioners [2013] BVC 557. – Text : electronic // Croner-i navigate : web site. – URL: https://library.croneri.co.uk/cch_uk/bvc/2013-bvc-557 (access date: 10.05.2023);

466. Robert T. Legitimate expectations and proportionality in administrative law / T. Robert. – Oxford : Hart Publishing, 2000. – 129 p. – Text : direct;

467. Shome, P. Taxation history, theory, law and administration, springer texts in Business and Economics / P. Shome. – Text : electronic. – URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-68214-9> (access date: 10.05.2023);

468. Steuerrecht // Begr. von K. Tipke, Fortgef. von J. Lang, Mitarb. von R. Seer. – 17. völlig ubearb. – Aufl.-Köln : Dr. Otto Schmidt, 2002. – 996 s. – Text : direct;

469. Tax Administration 2022 : Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. – Text : electronic. – Paris : OECD Publishing, 2022. – URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1e797131-en/1/3/4/index.html?itemId=/content/publication/1e797131-en&_csp_=38baa8bc2bc68a4be5b070db809f1650&itemIGO=oeed&itemContentType=book# (access date: 10.05.2023);

470. The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003. Deductions in respect of notional payments regulation 62. – Text : electronic // Gov.uk : web site. – URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2003/2682/regulation/62/made> (access date: 10.05.2023);

471. The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003. Employee liability if tax unpaid after regulation 81 determination. – Text : electronic // Gov.uk : web site. – URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2003/2682/regulation/81/made> (access date: 10.05.2023);

472. The Queen on the Application of Telefonica Europe Plc and Telefonica UK Limited v The Commissioners for HM Revenue and Customs : 2016 UKUT 0173 (TCC). – Text : electronic // Gov.uk : web site. – URL: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/576e5eb5e5274a0da90000a2/Telefonica-v-HMRC.pdf> (access date: 10.05.2023);

473. Thuronyi, V. Comparative tax law / V. Thuronyi. – Hague : Kluwer Law International, 2003. – 373 p. – Text : direct.

SAINT-PETERSBURG UNIVERSITY

Manuscript copyright

ROMENKO

Vladislav Alexeyevich

**LEGAL PROBLEMS IN ENSURING THE RIGHTS OF INDIVIDUALS IN THE
CONTEXT OF THE TRANSFORMATION OF TAX CONTROL**

Scientific specialty 5.1.2. Public law (state law) sciences

DISSERTATION

for a degree of candidate of legal sciences

Translation from Russian

Academic supervisor:
candidate of legal sciences,
associate professor
Kustova Margarita Valerievna

Saint Petersburg

2023

Table of contents

Introduction	3
Chapter 1. Legal Aspects of tax control development regarding individuals.....	16
§1. General characteristics of tax control development at the present stage	16
§2. Development of approaches to organizing tax control for individuals.....	31
Chapter 2. Common issues in ensuring the rights of individuals in the development of approaches to tax control.....	54
§1. The issues of using legal presumptions as a tool for optimizing tax control in taxation of individuals.....	54
§2. Limits of protection of legitimate expectations of individuals as a result of tax control.....	65
Chapter 3. Ensuring the rights of individuals in the implementation of special desk tax audits.....	81
§1. Ensuring the rights of individuals during desk tax audits in the absence of a tax return.....	81
§2. Ensuring the rights of individuals in automated control of income tax deductions.....	90
Chapter 4. Questions of ensuring the rights of individuals in the context of the distribution of control powers of the tax authority when paying taxes through a tax agent	102
§1. Thresholds for transitioning to control in relation to individuals in case of unlawful non-fulfillment of tax obligations by tax agents	102
§2. Issues of ensuring the rights of individual taxpayers during control measures related to the refund of overpaid taxes by the tax agent	112
Conclusion.....	120
Bibliography	125

Introduction

Relevance of the research topic. The study of the legal problems of ensuring the rights of individuals in the framework of tax control is conditioned by the necessity to find a balance between the desire of the public entity to reduce the administrative costs in conditions of numerous categories of audited entities and observance of the principle of universality and equality of taxation, exempting tax in the amount no greater than it is provided by law.

Legal disputes, including those at the level of the highest courts, over compliance with the constitutionally required level of guarantees of protection of taxpayers' rights, including individuals, have continued throughout the entire period of the development of tax legislation. At the same time, the profound transformation of tax control has given new impetus to this debate.

At the end dated 2014, the Russian Federal Tax Service announced a new tax control concept aimed at improving the quality of tax administration. Particular attention was paid to new mechanisms for desk and field tax audit as well as analytical work, the development of a risk-oriented approach while creating the most comfortable conditions for bona fide taxpayers and a system for correcting taxpayer behaviour¹.

The introduction of new approaches has revived judicial attention to the proper exercise of control powers by the tax authorities, including in the context of the need to respect the principle of good faith in tax administration, maintain confidence in government actions and take account of the legitimate expectations of taxpayers formed as a result of tax audits. This has been particularly noticeable with respect to individuals in connection with disputes relating to the qualification of their activities as entrepreneurial². In the same period, the Constitutional Court of the Russian Federation drew attention to the inadmissibility of imposing on individuals the negative property

¹ Qualitative improvement of tax administration is the goal of the new tax control concept // Federal Tax Service : [website]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5075508/?ysclid=lh7dfcbu7o759760608 (access date 10.05.2023).

² Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 06.03.2018 No. 308-KG17-14457 in case No. A53-18839/2016 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71893288/> (access date: 10.05.2023).

consequences of mistakes made by tax authorities in the framework of tax control³. In 2020-2021 the Russian Constitutional Court, once again addressing this issue, expresses the legal position that the unlawful granting of personal income tax deductions to individuals should be ruled out by the actions of the tax authorities themselves, which decide on the actual amount of a person's tax liability for a particular period based on the results of a tax audit⁴.

Against the background of the formation by the courts of positions concerning the general parameters for ensuring the rights of individuals in the process of tax control, its further transformation is taking place, which is reflected in the new provisions of tax legislation. These include the active introduction into the tax administration of the use of modern information technology as one of the main objectives of tax system transformation⁵.

In these circumstances, tax control over individuals, while relying on the traditional forms, is experiencing the emergence of fundamentally new tax tools aimed at improving the efficiency of tax administration within the framework of new approaches. The introduction of such tools is based, inter alia, on the improvement of conjugate control interaction of the tax authorities not only with individual taxpayers, but also with tax agents and entities that possess taxable information with regard to individuals. This applies, for example, to carrying out, at the taxpayer's initiative, preliminary control of the data required for the performance of duties of tax agents, technology for combining tax calculation by tax authorities with elements of desk audit, decision-making by tax authorities based on fully automated control, etc.

³ On the case on checking the constitutionality of certain provisions of the Tax Code of the Russian Federation and the Civil Code of the Russian Federation in connection with the complaints of citizens E. N. Besputin, A. V. Kulbatsky and V. A. Chaplanov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.03.2017, No. 9-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (access date: 10.05.2023).

⁴ On the case of checking the constitutionality of Part one of Article 159 of the Criminal Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen V. V. Kalugarov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.03.2021, No. 5-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400317940/> (access date: 10.05.2023).

⁵ Vasilyeva E.G. Transformation of tax control : modern model of legal regulation // Law and practice. 2022. No. 2. P. 88; Dobroskok O. V. Transformation of the essence of tax control in modern conditions // Scientific Bulletin : finance, banks, investments. 2021. No. 1 (54). P. 45; Kirova E.A. Transformation of the tax system of Russia in the conditions of formation of digital economy // University Herald. 2019. No. 7. P. 118.

The instability of the new legislative solutions also demonstrates how difficult it is to find constitutionally balanced parameters for new procedures from the perspective of ensuring the rights of individual taxpayers, including in relation to the rights of other obligated persons involved in the tax withholding. Thus, the search for the optimal model for the distribution of risks of unlawful non-tax withholding by tax agents from individuals, which has so far failed to provide sufficient certainty, has led to the clarification of Article 226 of the Tax Code of the Russian Federation (hereinafter - the Tax Code) only twice in the second half dated 2022⁶. All this further confirms the lack of conceptual elaboration of the relevant legal issues.

Thus, the new challenges faced by both the legislator and law enforcement predetermine the need for scientific study of the problems of ensuring the rights of taxpayers - individuals in the context of the formation of new approaches to the organization of control interaction with them. In particular, the legal positions of the courts which were formed in the initial stage of introduction by the tax authorities of the new concept of tax control should be reconsidered in the conditions of the new legal regulation.

The problem of ensuring the rights of individuals in the process of organising tax control procedures against them is even more acute in the current socio-economic conditions of unprecedented economic sanctions imposed on the Russian Federation. This raises expectations of manifestations of tax paternalism, the implementation of socially responsible policy by public authorities, as indicated by the adoption of some special measures by the Federal Tax Service in relation to individuals⁷. In this context, the problems of constitutional balance in determining the optimal parameters for the

⁶ Clause 9, Article 226 of the Tax Code of the Russian Federation as amended «On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation». Federal Law No. 263-FL dated 14.07.2022// Collection of the Legislation of the Russian Federation. 2022. No. 29 (Part II). Art. 5230; Clause 10 of Article 226 of the Tax Code of the Russian Federation as amended «On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Legislative Acts of the Russian Federation on Taxes and Levies» : Federal Law dated 28.12.2022, No. 565-FL// Collection of the Legislation of the Russian Federation. No. 1 (Part I). 2023. Art. 12.

⁷ For example, in March 2022, the Central Office of the Russian Federal Tax Service ordered desk audits of individuals' declarations claiming a personal income tax deduction to be conducted within 15 days, whereas the statutory deadline for such audits is 3 months. Among other things, it is noted that the acceleration of audits is of a social nature because the public will receive a tax refund more quickly, which is relevant in the context of sanctions pressure. See: Federal Tax Service of the Russia has accelerated tax deductions for Russians // RBC : [website]. URL: <https://www.rbc.ru/economics/23/03/2022/6234974b9a7947e6caa7235e> (access date 10.05.2023).

introduction of legal presumptions by a public entity, which takes place when determining the income tax liability of individuals in situations where the tax authorities face difficulties and additional costs in organising controls to establish the actual tax liability of the taxpayer, are also exacerbated.

The degree of development of the research topic. Tax control has repeatedly become an object of study in the scientific literature. In particular, the study of tax control was carried out by Advokatova A.S., Arabov R.R., Aranov A.V., Bondareva N.A., Boltinova O.V., Borisov A.N., Goncharenko L.I., Dorofeeva N.A., Efremova T.A., Nogina O.A., Kazaryan T.R., Kozlov N.A., Korshunova M.V., Kurbatov T.Y., Kucherov I.I., Titov A.A. and Sanina L.V. However, their works were aimed at the study of general legal problems arising in the framework of tax control, without detailed and comprehensive analysis of the specifics of organization of tax control in respect of individuals.

The research that focused on tax control of individuals was carried out by Yedronova V.N., Telegus A.V., Smirnova E.E., Pchelintseva A.O., Pospelova E.B. At the same time, ensuring the rights of natural persons within the framework of tax control was not analyzed by the abovementioned researchers. In works by Yedronova V.N. and Telegus A.V., tax control in relation to natural persons is studied from the standpoint of improving its effectiveness⁸. For these purposes, they propose to carry out tax control not in relation to certain types of taxes, but in relation to taxpayer - natural person⁹. E. Smirnova turns to actual issues of planning and carrying out tax inspections as well as to the issues of improvement of forms and methods of tax control to counteract tax evasion schemes¹⁰. Research by Pchelintseva A.O. and Pospelova E.B. focuses on general issues of tax administration of individuals, including issues of calculation and payment of taxes by individuals¹¹.

⁸ Yedronova V. N., Telegus A. V. Income taxation: historical, methodological and practical aspects : a monograph. 2016. P. 172.

⁹ Ibid.

¹⁰ Smirnova E. E. Topical Issues of Taxation and Tax Administration of Individuals' Income in the Russian Federation : a monograph. M., 2020. P. 75, 88.

¹¹ Pchelintseva, A. O., Pospelova, E. B. Tax administration of individuals : textbook. 2019. P. 100.

In this regard, tax control has received close attention in the doctrine, which is evident in a significant number of works on tax control. However, the specifics of organization of tax control over individuals, their impact on ensuring the rights of individuals within the framework of tax control, as well as the development of legal regulation of tax control over individuals in the context of tax control transformation have not become the object of special research to date.

The object and subject of research. The object of the study consists of public relations related to ensuring the rights of taxpayers of individuals in the process of organizing tax control in respect of them. The subject of research includes the norms of legislation on taxes and fees, regulating tax control in respect of individuals, as well as the legal positions formed in law enforcement practice, which contain a legal assessment of the issues of ensuring the rights of taxpayers in connection with the organization of tax control in respect of them.

The purpose and objectives of the dissertation research. The purpose of the study is to identify and systematize legal problems of ensuring the rights of individuals due to the peculiarities of the organization of tax control in relation to such individuals in terms of its current transformation, and to develop and substantiate approaches to their resolution.

The objectives of the study are determined by its purpose and include:

- To identify features and trends in the legal regulation of the organisation of tax control with regard to natural persons;
- Disclosure of legal problems associated with ensuring the rights of individual taxpayers in the context of the transformation of tax control and new approaches to its organisation, as well as formulation of proposals for their resolution;
- Legal assessment of the distribution of risks of tax losses to the budget, taking into account new approaches to the ratio of control interaction between the tax authorities and individuals and other entities involved in the taxation of such entities, including in the context of the automation of tax administration processes;

- Identification of law enforcement approaches to adequately ensure the rights of individuals in the process of organising tax control over them and their legal assessment from the perspective of constitutional weighting.

The academic novelty consists in identifying legal problems of ensuring the rights of natural persons-taxpayers, caused by the peculiarities of the organisation of tax control in relation to them in the modern period of its transformation, as well as proposing approaches to their resolution.

The main provisions to be defended:

1. The organization of tax control over individuals, understood as a system of any organizational and legal means aimed at its efficiency, reveals at the present stage elements of qualitative transformation. In particular, there is a transition from the usual application of standard forms of control to their more complex combination with special control tools. In this respect, the technologies of combining tax calculated by the tax authorities with desk tax audit; introduction of fully automated control as a basis for decision-making by the tax authorities and others can be singled out.

It predetermines the necessity of readjustment in securing the rights of individuals as the subjects of control based on the constitutional assessment of the limits of imposing on them the risks of non-receipt (untimely receipt) of taxes into the budget system, given the role of other entities providing their proper withdrawal (tax authorities; persons providing the necessary information; tax agents and others). The control powers of tax authorities over taxpayers should be harmonised with the control powers exercised over other entities ensuring the proper withdrawal of taxes from them.

2. The qualitative transformation of the organisation of tax control aimed at ensuring the balance between reducing public costs in its implementation and taxation of real economic grounds requires strengthening the constitutional balance in the use of legal presumptions in the framework of personal income taxation, justified by the complexity of control in relation to this category of subjects. Including the necessity of the social state's striving for «subjective net income» taxation from the constitutional positions, it

cannot be justified to deny individuals a deduction for purchasing a residential property solely because of the interdependence of the seller and the purchaser.

3. The focus on creating comfortable conditions for bona fide taxpayers predetermines the need to take into account the impact of the results of tax audits on the correction of their behaviour. In this context, the legitimate expectations of an individual taxpayer, conditioned by the absence of claims by the tax authorities to qualify the economic nature of his activity as non-business in the framework of tax audits, should also be subject to protection. Errors in this respect by the tax authorities in the absence of abuse by the taxpayer and the tax authorities' obstacles to proper qualification can only lead to its change for future tax periods after informing the auditee about it.

4. The active introduction of information technologies into taxation procedures makes tax control more effective by gradually expanding the cases when tax authorities calculate taxes independently. However, this does not remove the risks of non-payment (untimely receipt) of taxes in the budget when they are calculated on the basis of the information provided by the taxpayer. At the same time, liability for failure to submit (improperly submit) such information, when it caused the failure to receive (late receipt) taxes to the budget, should not exceed the level of liability for non-payment of taxes established by law, and even less should acquire for taxpayers, based on the parameters of their economic activity, a confiscatory nature.

5 The tax authority's decision to grant individuals personal income tax deductions under the simplified procedure on the basis of the taxpayer's automated confirmation of data provided by third parties (tax agents and banks) is made in the absence of powers to verify the accuracy of the automatically verified data. Therefore, it seems unreasonable for the legislator to define automatic verification as a desk tax audit, given that the risks of cancellation of the relevant decision when third parties clarify previously submitted data are fully attributed to the individual taxpayer.

This may give the taxpayer a false legal expectation that the tax authority will confirm the legitimacy of the deduction, which is only characteristic of a desk audit of a declaration, which, however, entails milder consequences for the taxpayer of unjustified

receipt of budget funds. This reduces the level of guarantees of protection of the taxpayer's rights, because the formal certainty of significant differences in the distribution of risks of unlawful deductions in case of its application in the ordinary and simplified procedures is reduced, which may hinder the taxpayer's freedom to choose the procedure based on the level of tax risks.

6. The desk tax audit procedure in the absence of an individual's declaration of income from the sale of immovable property reveals elements of a transition to the payment of tax based on its independent calculation by the tax authority, although the possibility of interaction with the taxpayer is retained. While ensuring the taxpayer's right to take into account the expenses in determining the taxable income, such approach in the context of the constitutional principle of taxation of the net profit cannot be interpreted as excluding the need for the tax authorities to establish the actual liability of the taxpayer also in the absence of interaction with the taxpayer. At the same time, the tax authorities' prioritisation of accounting for actual expenses can be ensured through interaction within the framework of control procedures with the registration authorities which have the necessary information.

However, the focus of the new rules on streamlining control procedures should not result in taxpayers who have ignored the obligation to declare income being in a more favourable position than those who have fulfilled this obligation. This requires a consistent renunciation of the solely declarative procedure of accounting for such expenses when applying tax deductions based on the results of the desk audit of tax declarations.

7. The possibility of switching from the payment of personal income tax with the involvement of a tax agent for the payment of such tax on the basis of an independent declaration of tax by the taxpayer creates a requirement for consistency of control in relation to the relevant entities while eliminating elements of duplication. At the same time, ensuring the taxpayer's rights in the process of exercising tax control should be linked to the inadmissibility of unlimited transfer of risks of improper non-fulfilment of the property obligation imposed on the tax agent.

In this connection, and in order to eliminate the threat of a public entity receiving double tax loss recovery, it seems inadmissible to involve individuals in the sphere of tax control in cases where a tax agent has improperly failed to perform its duties of withholding tax when paying income to an individual. The restoration of the tax agent's property sphere as a result of the recovery of amounts improperly withheld from him may rely on tax instruments until the end of the tax period in which he made the mistake. Thereafter, such recovery is permitted under the other branch (employment, civil-law) relations with the individual, subject to the limitations set out in the branch legislation. This will ensure that the treatment of funds received due to the taxpayer's failure to withhold tax as remitted on the basis of remuneration, payment for services under a civil law contract or other grounds.

Research methodology and methods. In accordance with the aims and objectives of the study, the author used

- The formal-logical method (induction, deduction, analysis, synthesis and generalisation) and the descriptive method, necessary to identify features and trends in the legal regulation of tax control over natural persons;

- The formal-legal method, which is necessary to interpret the rules of law regulating the forms and methods of tax control, which made it possible to identify the specifics of the organisation of tax control in relation to natural persons;

- The systemic and structural-functional method, which allowed us to form a holistic view of the organisation of tax control in relation to individuals, as well as the relationship of control interaction between the tax authorities and individuals and other entities involved in the taxation of such persons;

- A doctrinal approach, through which the legal rules governing tax control and the rules governing the enforcement of taxpayers' rights were examined on the basis of legal doctrine.

Theoretical basis of the dissertation are the works of domestic scholars on tax law: Batarin A.A., Bryzgalin A.V., Boltinova O.V., Vasilieva A.F., Vedernikov L.M., Veselovsky M.P., Vinnitskiy D.V., Voronov A.M., Gracheva E.Y., Grigoriev V.V.,

Demin A.V., Evtushenko V.F., Zhutaev A.S., Kamenkov M.V., Kilinkarova E.V., Kolomeets D.S., Krasnyukov A.V., Krokhina Y.A., Kustova M.V., Kucherov I.I., Lakunina M.A., Lapina M.A., Lebedev V., Lermontov J.M., Lvov D., Machekhin V.A., Mezenin V.A., Nogina O.A., Ovcharova E.V., Pepelyaev S.G., Svirshchevsky A.R., Sosnovsky S.A., Tyutin D.V., Sheveleva N.A., Tsaregradskaya Y.K., Yadrihinsky S.A. and others; foreign scientists: V. van Kommer, A. Matthijs, Pistone P., Shome P. and others. Separately, it should be noted that the study of the limits of protection of legitimate expectations of individuals as a result of tax control would be impossible without reliance on the works of the following domestic scientists: Arapov N.A., Zaitseva N.V., Kondrashova M.A., Sedova J.I., Yadrihinsky S.A. and others; foreign scientists: Drabkin-Reiter E., Perry A., Thomas R. and others. It is also important to refer to studies that focus on tax agents. Researches in this sphere were conducted by Evtushenko V.F., Zhutaev A.S., Mezenin V.A., Kolomeets D.S., Lakunina M.A. and others.

The empirical basis of the research was formed by the normative legal acts of the legislative and executive bodies of state power of the federal level, their drafts, as well as the law enforcement practice of the Constitutional Court of the Russian Federation, the Supreme Court of the Russian Federation, the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, courts of general jurisdiction and arbitration courts, as well as letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation, the Federal Tax Service of the Russian Federation. The chronological periods of research on the specified normative acts and law-enforcement practice are based on the following.

The study took into account the development of approaches to the organisation of tax control over the entire period of validity of the Tax Code of the Russian Federation. However, the main emphasis in the context of the stated topic was placed on the study of legislation that has been formed since 2018, as it is marked by legislative innovations associated with the modern transformation of tax control. Thus, it is during this period that the special tax regime «Professional Income Tax» (2018) is introduced for individuals. Also in 2019, desk tax audit in the absence of tax returns for cases where individuals receive income from the sale of property or receive it as a gift are given special

regulation (clause 1.2 of the Article 88 of the Tax Code). In 2021, a simplified procedure for granting tax deductions on the basis of an automated tax audit is introduced (Article 221.1 of the Tax Code).

In the enforcement analysis, the focus is primarily on court rulings issued later than 2016. It is during this period, in the context of conceptually new approaches to the organisation of tax control, the formation of new sustainable legal positions aimed at protecting the rights of taxpayers - individuals in the context of ensuring the proper exercise of the powers of the tax authorities is noted. In this part, on the basis of a continuous sampling, in addition to the decisions indicating the uniformity of judicial assessments, special attention is paid to the acts that reveal differences in approaches to resolving the examined problems, as well as reflecting controversial legal positions.

At the same time, the study also focused on the landmark legal positions taken by the courts to ensure the rights of taxpayers within the framework of tax control and up to 2016. This is necessary to identify trends in the development of the practice of implementing regulatory provisions concerning the organisation of tax control in relation to individuals from the perspective of securing their rights.

The sample of law enforcement acts of the Constitutional Court of the Russian Federation, the Supreme Court of the Russian Federation and the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation on tax cases of the relevant issue was continuous, due to the universality of the positions expressed by the highest courts and their influence on the formation of law enforcement practice.

In addition to the above empirical basis, this study also uses statistical data from the Federal Tax Service.

Theoretical and practical significance of the study lies in the identification of the impact of organization of tax control in relation to individuals on the enforcement of their rights and in the elaboration of approaches to the development of legal guarantees for their protection. The conclusions formulated in the work can be used in order to improve the legislation and law enforcement practice in the sphere of securing the rights of taxpayers-individuals under the new approaches to its organization. In addition, the

results of the study can be used for further research in the area of administrative and tax law.

The degree of validity and approbation of the research results. The validity of the study is supported by the choice and application of common scientific research methodology, as well as by the analysis of extensive empirical material.

The main results of this study were discussed at the meeting of the Department of Administrative and Financial Law of St. Petersburg State University in April 2023, as well as underwent scientific review as part of the implementation of scientific project No. 20-311-90050, supported by the Russian Foundation for Basic Research as a result of the competition for the best projects in basic research carried out by young scientists enrolled in graduate schools («Postgraduate students»).

The main provisions and conclusions of the thesis research are reflected in the following publications in scientific journals recommended by the Higher Attestation Commission under the Russian Ministry of Education and Science, as well as collections of conference papers:

1. Romenko, V. A. Legal problems of controlling the payment of income tax by individuals from the sale of immovable property / V.A. Romenko // Financial law. - 2022. - No. 7. - P. 40-44. - DOI 10.18572/1813-1220-2022-7-40-44;

2. Romenko, V.A. The right to apply professional tax deduction by individuals whose activities are recognised as entrepreneurial as a result of tax control / V.A. Romenko // Financial Law. - 2021. - No. 5. - P. 37-41. - DOI 10.18572/1813-1220-2021-5-37-41;

3. Romenko, V.A. Is a deduction for personal housing construction a tax benefit? / V.A. Romenko // Nalogoved. - 2020. - No. 11. - P. 63-72;

4. Romenko, V. A. Limitation of the right to property tax deductions in transactions between interdependent persons / V.A. Romenko // Nalogoved. - 2020. - No. 7. - P. 54-63;

5. Romenko, V.A. Statement of the property tax deduction of personal income tax in relation to property expenses incurred during the period of entrepreneurial activity

// Materials of the International Youth Scientific Forum «LOMONOSOV-2020». - 2nd ed., revised. and add. / V.A. Romenko. – Text : electronic ; resp. ed. I.A. Aleshkovsky, A.V. Andriyanov, E.A. Antipov - Moscow: MAKS Press, 2020. - URL: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2020/data/19753/112690_uid163161_report.pdf (Access date: 05/10/2023);

6. Romenko, V.A. Constitutional and legal analysis of the restriction of the right to use property tax deductions when making a transaction for the sale of personal housing between related parties (Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 18, 2019 No. 2115-O, etc.) // Tax law in the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation in 2019: According to the materials of the XVII International. scientific-practical. conf. April 24–30, 2020, Moscow: [collection] / V.A. Romenko - Text: direct; ed. S.G. Pepelyaev. - Moscow: Statute, 2021. - P. 80-91;

7. Romenko, V.A. Tax declaration for personal income tax when receiving income from the sale of real estate in an amount not exceeding the property tax deduction in the standard value // Materials of the International Youth Scientific Forum «LOMONOSOV-2022» / V.A. Romenko. – Text : electronic; resp. ed. I.A. Aleshkovsky, A.V. Andriyanov, E.A. Antipov, E. I. Zimakova. - Moscow: MAKS Press, 2022. - URL: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2022/data/25872/146642_uid163161_report.pdf (date of access: 05/10/2023);

8. Romenko, V.A. The content of the concept of «actual size of the tax liability»: analysis of the practice of the Constitutional Court of the Russian Federation scientific-practical. conf. April 20–28, 2021, Moscow: [collection] / V.A. Romenko. – Text : direct; ed. S.G. Pepelyaev. - Moscow: Statute, 2022. - P. 123-128.

Structure of the dissertation. The dissertation consists of an introduction, 4 chapters comprising 8 paragraphs, a conclusion and a bibliography.

Chapter 1. Legal Aspects of tax control development regarding individuals

§1. General characteristics of tax control development at the present stage

The obligation of everyone to pay the legally prescribed taxes and levies is matched by the right of everyone not to be compelled to pay taxes and levies exceeding the amount prescribed by law¹². This is ensured by the establishment of a taxation mechanism aimed at the completeness and timeliness of the collection of taxes and at the same time by the proper legal nature of the activities of authorised bodies and officials related to such collection¹³. The first involves the need to define all elements of taxation in accordance with basic principles, including universality and equality of taxation, taking into account the actual capacity to pay the tax. The second is achieved by establishing a system of tax

¹² On the case on checking the constitutionality of clause 3 of Article 391 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of limited liability company Parus : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 28.02.2019, No. 13-P (clause 2 of the statement of reasons) // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72086006/> (access date: 10.05.2023); In the case on checking the constitutionality of the provisions of clauses 6 and 7 of Article 168 and clause 5 of Article 173 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of Limited Liability Company Trading House Kamsnab : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 03.06.2014, No. 17-P (clause 2 of the statement of reasons) // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70570372/> (access date: 10.05.2023); On refusal to accept for consideration the complaint of Limited Liability Company «ZIS» on violation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 19.12.2019 No. 3531-O «constitutional rights and freedoms by clauses 1, 3, 4 and 7 of Article 3 of the Tax Code of the Russian Federation» // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/73395273/> (access date: 10.05.2023); On refusal to accept for consideration the complaint of limited liability company «Altaioptpharm» on violation of constitutional rights and freedoms by clause 2 of Article 153, clauses 1 and 2.1 of Article 154, and clause 4 of Article 166 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 23.10.2014, No. 2320-O // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70570372/> (access date: 10.05.2023); On refusal to accept for consideration the complaint of closed joint-stock company «Kaspersky Lab» on violation of constitutional rights and freedoms by provisions of Articles 149, 170 and 171 of the Tax Code of the Russian Federation, as well as Articles 304 and 305 of the Arbitration Procedure Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.06.2013, No. 966-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/70405132/> (access date: 10.05.2023); On the complaint of the citizen Klyuev Aleksandr Nikolaevich on the violation of his constitutional rights by clauses 1 and 2 of Article 253 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 01.03.2012, No. 384-O-O // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70052230/> (accession date: 10.05.2023); On the complaint of the citizen Grudtsyna Lyudmila Yaroslavovna about the violation of her constitutional rights by the provisions of Articles 21 and 22 of the Fundamentals of Legislation of the Russian Federation on Notaries and Articles 221 and 264 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 01.12.2009, No. 1553-O-P // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/1794118/> (access date: 10.05.2023); and others.

¹³ On the case of verification of constitutionality of clause 4 of part two of article 250, article 321.1 of the Tax Code of the Russian Federation and clause two of clause 3 of article 41 of the Budget Code of the Russian Federation in connection with complaints of the D.I. Mendeleev Russian Chemical Technology University and the Moscow Aviation Institute (State Technical University) : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 22.06.2009 No. 10-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/hotlaw/federal/198917/> (access date: 10.05.2023); On the case of checking the constitutionality of certain provisions of the second part of Article 89 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaints of citizens A.D. Egorov and N.V. Chuev : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 16.07.2004, No. 14-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12036180/> (access date: 10.05.2023).

control, which is understood as the activity of the authorised bodies to monitor compliance with tax legislation (clause 1 of the Article 82 of the Tax Code).

The international control guidelines recognise that control is not an end in itself, but is an integral part of a regulatory system that aims to uncover deviations from accepted standards and breaches of principle, legality, efficiency and economy in the use of material resources at the earliest possible stage in order to be able to take corrective action, to prosecute those responsible in individual cases, to obtain compensation for damage caused or to implement preventive measures¹⁴. This definition contains the key areas of control - detection of irregularities and prevention or reduction of irregularities.

Domestic researchers also repeatedly referred to the concept of tax control. Thus, O.A. Nogina defines tax control as a «constituent part of the organizational and legal management mechanism formed by the state, which is a special type of activity of specially authorized state bodies, which ensures the established norms of tax law execution of duties in the field of taxation, study and identification of grounds for forced tax withdrawals to the budget system, as well as the establishment of grounds for applying penalties for the violation of tax legislation»¹⁵. This definition correlates with the understanding of control contained in the Lima Declaration.

In order to assess the essence and role of tax control, Y.A. Krokhina draws attention to the need to consider this concept in a narrow and broad sense¹⁶. In a broad sense, tax control is understood as a set of state regulation measures ensuring, for the purpose of effective state financial policy, Russia's economic security and observance of state and municipal fiscal interests¹⁷. In a narrow sense, tax control is understood as the control of the state represented by the competent authorities over the legality and appropriateness of actions in the process of introduction, payment or collection of taxes and levies¹⁸.

A different understanding of tax control in the narrow and broad sense is given by O.V. Boltinova. Thus, under tax control in the broadest sense, she understands the diverse

¹⁴ Article 1 of the Lima Declaration of Guiding Principles : Adopted in Lima on 17.10.1977 on 26.10.1977 by the IX Congress of the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) // ConsultantPlus

¹⁵ Nogina O.A. Tax control : issues of theory. SPb., 2002. P. 38.

¹⁶ Krokhina Y.A. Tax law : textbook for higher education institutions. 10th ed., revised and supplemented. m., 2023. P. 184.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

activities of officials of the competent public authorities, including the registration of taxpayers, tax monitoring, tax audits and other forms of tax control¹⁹. In turn, it views tax control in the narrow sense as the conduct of tax audits by tax authorities²⁰. However, it appears that tax control in the narrow sense is not limited to tax audits, as the Tax Code of the Russian Federation establishes other forms of tax control.

In this regard, it seems more reasonable to distinguish tax control in the narrow and broad sense, proposed by A.V. Demin. In the broad sense tax control is understood by him as state control over compliance with tax legislation by all participants of tax legal relations at all stages of the tax process - from the establishment of taxes and levies up to the termination of the tax obligation²¹. In turn, tax control in the narrow sense means the authoritative actions of the authorized state bodies to verify the legality of calculation, withholding and payment of taxes by taxpayers and tax agents.²²

Along with the definition of the concept of tax control, legal doctrine distinguishes the concept of tax administration. Goncharenko L.I. to its main elements includes control over compliance with tax legislation by taxpayers; control over the implementation and execution of tax legislation by tax authorities; organizational, methodological and analytical support of all areas of professional activity of authorized bodies, as well as monitoring and development of proposals to reform the mechanism of tax calculation, technologies and methods of tax control²³. When comparing the concept of tax administration with the concept of tax control, it can be noted that the former is broader in meaning, including tax control in any case does not cover control over the execution of tax legislation by tax authorities.

In addition to tax control in the narrow and broad sense, N.D. Eriashvili and N.M. Korshunov propose to consider tax control in organizational, methodical and technical aspects. Organizational aspect represents the choice of control forms, the composition of its subjects and objects; methodical aspect covers the methods of implementation of

¹⁹ Tax control. Tax audits : a textbook for the master's degree. M., 2021. P. 27.

²⁰ Ibid. P. 27.

²¹ Demin A. V. Tax Law of Russia: Textbook. Krasnoyarsk, 2006. P. 202.

²² Ibid. P. 203.

²³ Goncharenko L. I. Tax administration and control : textbook. M., 2020. P. 20.

control actions; the technical aspect consists in a set of inspection techniques, their sequence and interrelation²⁴.

In this paper, we will consider the specifics of the organization of tax control, defined in the narrow sense as the activities of the tax authorities to monitor compliance with the legislation on taxes and levies. In this case, the organization of tax control for the purposes of this study is understood as a system of any organizational and legal means aimed at its effectiveness, covering not only the definition of its subjects, objects and forms of control applied in a certain ratio. Understood in a broad sense, this organization can also imply the formation of the taxation rules aimed at achieving the effectiveness of control, based, *inter alia*, on the use of tax presumptions. In this case, the very formation of tax rules may be subordinated to the idea of creating optimal conditions for effective control over their observance in the future.

Tax control is based on the principles that define the fundamentals of its organisation and implementation, which must be followed by the subjects of tax control in their implementation of control measures²⁵. The Tax Code of the Russian Federation does not highlight or systematise such principles, but they have been developed in legal doctrine and in the practice of the highest courts.

Thus, in the doctrine researchers distinguish general legal principles of tax control, including the principles of legality, legal equality, respect for human and civil rights, transparency and others²⁶. Along with general legal principles there is a group of special principles of tax control, among which most researchers include the principles of universality, unity, territoriality of tax control, the principle of limiting the scope of tax control only by issues of fulfillment of duties of persons provided for by tax legislation,

²⁴ Eriashvili N. D., Korshunova M. N. Tax process : textbook for university students studying in Economics, Management, Finance and Credit, Jurisprudence. M., 2020. P. 185.

²⁵ Nogina O. A. Tax control : issues of theory. P. 71.

²⁶ Nogina O. A. Tax control : issues of theory. P. 71-74; Tsindeliani I. A. Tax law : textbook for bachelors. 2nd ed. Moscow, 2016. P. 210-211; Gracheva E. Y. Legal regulation of financial control in the Russian Federation: problems and prospects : a monograph. M., 2013. P. 194-195; Goncharenko L. I. *op. cit.* P. 110; Demin A. V. *op. cit.* P. 205-206; Dadashev A. Z. Tax control in the Russian Federation : textbook M., 2023. P. 13-14.

principles of objectivity and reliability, as well as documentation of tax control results and others²⁷.

It is also noteworthy that some authors have singled out principles aimed at ensuring that the costs of tax control do not exceed the positive effect of tax collection. These may include the principles of control efficiency²⁸, compliance with the economic feasibility of tax control as a correspondence of control objectives and costs²⁹; as well as the principle of procedural economy in the application of tax control procedures³⁰.

In addition to the above principles, foreign legal doctrine emphasises the principle of good governance in tax procedures, which consists in the need to maximise the efficiency of tax authorities' actions in the public interest, resulting in the requirement of impartial protection of taxpayers' rights³¹. In this respect, it is also noted that compliance with formal requirements in tax procedures should never be the main objective, as excessive formalism may lead to the issuance of enforcement acts contrary to the fundamentals of taxation³².

The principles of proportionality (proportionality) of tax control and the inadmissibility of double jeopardy (non bis in idem) highlighted in the foreign doctrine also seem to be significant. The principle of proportionality lies in the fact that the tax authorities must take the actions strictly necessary to achieve their goals. The inadmissibility of double jeopardy (non bis in idem) in relation to tax control implies substantive (non bis puniri) and procedural (non bis vexari) aspects, which are aimed at eliminating the need for the taxpayer to act twice to protect his rights, affected by the actions of tax authorities³³.

²⁷ Nogina O. A. Tax control : issues of theory. P. 75-84; Tsindeliani I. A. Tax law : textbook for bachelors. P. 210-211; Gracheva E. Y. Op. cit. - P. 194-195; Goncharenko L. I. Op. cit. P. 110.

²⁸ Goncharenko L. I. Op. cit. P. 110-111.

²⁹ Poponova N. A. Tax control in France // Finance. 2000. No. 10. P.33.

³⁰ Ovcharova E. V. Legal responsibility for violation of tax legislation: what should it be? // Financial law. 2021. No. 11. P. 16.

³¹ Pistone P. Tax Procedures. Text : electronic. IBFD, 2020. P. 24. URL: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,shib&db=e000xww&AN=2501600&lang=ru> (access date: 10.05.2023).

³² Ibid. P. 25.

³³ Ibid. P. 27.

Special mention should also be made of the principle formulated by the Constitutional Court of the Russian Federation of maintaining confidence in the law and in the actions of the state, aimed at ensuring legal certainty and foreseeable legal regulation³⁴. Its operation is an important legal guarantee that the state-authorised bodies will strictly implement the legislative prescriptions with a careful and responsible assessment of the factual circumstances with which the law associates the emergence, change and termination of rights³⁵.

In addition, this principle is expressed in the fact that when resolving disputes involving public-law entities, an assessment of their actions (or omissions) must be taken into account, in particular the improper performance of their duties, the commission of errors, reasonableness and prudence in the exercise of their powers³⁶.

The principle of inadmissibility of excessive or unlimited in duration tax control measures can also be perceived as a defining basis for the organisation of tax control³⁷. implementation of tax control measures by tax authorities.

Current law enforcement practice also emphasises the principle of good-faith tax administration, which, as interpreted by the Russian Supreme Court, means that the

³⁴ On the case of verification of constitutionality of the provisions of Part 1 Article 19, Article 21 of the Federal Law «On Postal Communication» and clause 2 Article 62 of the Federal Law «On Communications» in connection with the complaint of a citizen M.D. Malinin : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 28.12.2022, No. 59-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405938793/> (access date: 10.05.2023); On the case of checking the constitutionality of clause 3 of Article 391 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of limited liability company Parus : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 28.02.2019 No. 13-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72086006/> (access date: 10.05.2023); On the case of checking the constitutionality of Part 5 of Article 36 of the Federal Law «On introducing amendments to certain legislative acts of the Russian Federation on military service in the military prosecution bodies and military investigative bodies of the Investigative Committee of the Russian Federation» in connection with a request from the North Caucasus District Military Court : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 19.04.2018 No. 16-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71826620/> (access date: 10.05.2023); On the case of checking the constitutionality of Part 3 of Article 71 of the Federal Law «On hunting and the conservation of hunting resources and on amendments to certain legislative acts of the Russian Federation» in connection with a request of the Supreme Court of the Russian Federation : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 25.06.2015, No 17-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71004184/> (access date: 10.05.2023).

³⁵ On the case on the check of constitutionality of clause 1 of article 15 and article 1064 of the Civil Code of the Russian Federation, subclause 14 of clause 1 of article 31 of the Tax Code of the Russian Federation and part one of article 45 of the Civil Procedural Code of the Russian Federation in connection with the complaint of the citizen I.S. Mashukov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 02.07.2020, No. 32-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74231418/> (access date: 10.05.2023).

³⁶ Ibid.

³⁷ On the case of verification of constitutionality of certain provisions of the second part of Article 89 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaints of citizens A.D. Egorov and N.V. Chueva : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 16.07.2004, No. 14-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12036180/> (access date: 10.05.2023).

legitimate interests of taxpayers must be taken into account and that formal conditions for tax collection beyond what is required by law must not be created³⁸. Developing the content of this principle, the Supreme Court of the Russian Federation noted that it implies the inadmissibility of denying taxpayers' rights only on formal grounds unrelated to the substance of the exercised right, as well as on grounds of convenience of tax administration alone³⁹.

In this context, subsequently, the Supreme Court of the Russian Federation also noted that in assessing the legality of additional tax charges based on the results of a tax audit, the correctness of determination of arrears by the tax authority, based on the circumstances that could be established in good faith by tax authority officials and the taxpayer's assistance in their establishment, is relevant⁴⁰. Turning to the principle of good faith tax administration, we should agree with E.D. Lysenko, who noted that it was developed to counteract the behavior of tax authorities, which formally complies with the law, but contradicts the objectives of tax control and/or causes harm to the taxpayer⁴¹.

The principle of good tax administration also entails the obligation of the tax authorities to take exhaustive measures within the framework of control procedures to establish the actual amount of the tax liability⁴². This includes the need to take into account all indicators affecting the formation of the tax base, both those revealed in the course of an audit and those reflected in the taxpayer's accounting and tax records⁴³. At

³⁸ Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 03.08.2018 No. 305-KG18-4557 in case No. A40-93786/2017 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/72005846/> (access date: 10.05.2023); Ruling of the Judicial Panel for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 30.09.2019 No. 305-ES19-9969 in case No. A40-24375/2017 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/72806656/> (access date: 10.05.2023).

³⁹ Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 14.03.2019, No. 301-KG18-20421 in case No. A79-12226/2017 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/72196778/> (access date: 10.05.2023).

⁴⁰ Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 28.02.2020 No. 309-ES19-21200 in case No. A47-7120/2018 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/73714246/> (access date: 10.05.2023).

⁴¹ Lysenko E. D. Principle of good faith tax administration // Education and Law. 2020. No. 7. P. 137.

⁴² On refusal to accept the complaints of Joint Stock Company «Credit Europe Bank» on violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of Articles 24, 45, 46, 284 and 310 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 27.02.2018, No. 526-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71913840/> (access date: 10.05.2023).

⁴³ Ruling of the Arbitration Court of the Volga-Vyatka District dated 13.07.2017, No. F01-2473/2017 in case No. A79-10989/2015 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 12.12.2017, No. 301-KG17-14742 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71832104/> (access date: 10.05.2023); Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 18.01.2018 No. SA-4-7/756@ // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71896500/> (access date: 10.05.2023).

the same time, it is the responsibility of the tax authority, which has all the information about the tax consequences of the taxpayer's activities, to take such indicators into account. In this connection, judicial practice recognises the inaction of the tax authorities in this respect as unlawful⁴⁴. This manifestation of the principle of good faith in the activities of the tax authorities has an impact on ensuring the rights of taxpayers, as guided by it taxpayers are also entitled to assume that the tax authority within the established forms of tax control will determine all the necessary circumstances to determine the actual tax liability.

Thus, organization of tax control at the present stage of legal regulation is based on a significant number of principles aimed both at optimizing tax control and ensuring the rights of taxpayers, in respect of which such control is carried out. In the conditions of transformation of tax control the principles of tax control aimed at maintaining the necessary level of guarantees for protection of the rights of taxpayers, which can be violated by errors, omissions or inaction of the tax authorities, become important.

The choice of forms, subjects and objects of tax control is differentiated by the legislator depending on the subjects on whom the obligation to calculate tax is imposed. Legal doctrine recognises that the obligation to calculate tax is imposed on the person «who has documented information for the calculation of tax»⁴⁵ and «who is able to perform the obligation to calculate it promptly and reliably»⁴⁶. Within the framework of the current legal regulation, the Tax Code allows the taxpayer, tax agent or tax authority to be responsible for tax calculation (clause 1 and 2 of the Article 52 of the Tax Code), which determines the differences in the parameters of tax control to ensure the proper performance of tax obligations.

⁴⁴ Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 30.11.2016 in case No. 305-KG16-10138, A40-126568/2015 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71552548/> (access date: 10.05.2023); Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 26.01.2017, No. 305-KG16-13478 in case No. A40-159258/2015 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71597496/> (access date: 10.05.2023).

⁴⁵ Batarin A. A. Legal regulation of tax calculation: monograph Moscow, 2014. P. 81.

⁴⁶ Krasiukov A. V. Order of tax calculation // Financial law. 2021. No. 3. P. 19.

In the case of tax assessment by the tax authority, the parameters of control are narrowed down to verification of the timeliness of execution of notifications sent to the taxpayer by the tax authority (clause 2 of the Article 52 of the Tax Code).

The imposition of the tax assessment obligation on the tax agent excludes, as a general rule, the creation of a control relationship between the taxpayer and the tax authority. The proper fulfilment of the public property obligation imposed on the taxpayer is ensured by controlling the fulfilment of the tax agent's own derivative tax obligation. In this regard, tax agents submit calculations to the tax authorities at the place of their registration, in respect of which desk tax audit is exercised (Article 88.1 of the Tax Code).

A taxpayer who passively undergoes the extraction of tax from him by a tax agent may be involved in the controlling tax relations only in the case of transition from the procedure of tax payment with the participation of a tax agent to tax payment on the basis of a tax declaration. In this case, consistency in the control interaction between the tax authority and the taxpayer and the tax agent should be ensured in order to exclude elements of duplication when carrying out control measures.

In the case of the self-calculation and declaration of tax, the taxpayer also becomes an independent subject of desk tax audit relations.

A desk tax audit implies an active role of the tax authorities in detecting irregularities that may be indicated by a tax return. In all cases of doubts about the correctness of tax payments and even more so when evidence of a tax offence is found, the tax authority must exercise the power to request the necessary information from the taxpayer. As such, the taxpayer has the right to assume that if the tax authority does not ask him for explanations or documents confirming the taxes declared, then the tax authority has no doubts about the correctness of the payment of taxes⁴⁷.

For more in-depth tax control in relation to a taxpayer, the tax authorities may resort to a field tax audit, which provides the tax authorities with broader powers to check the

⁴⁷ On the complaint of open joint-stock company «Vostoksibelectrosetstroy» on the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of the third and fourth articles 88, clause 1 of Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation and clause 4 of Article 200 of the Arbitration Procedure Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court dated 12.07.2006, No. 267-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/12149923/> (access date: 10.05.2023).

correctness of the calculation and timely payment of taxes than a desk tax audit (Article 89.1, 4 of the Tax Code). However, in this respect, the Russian Constitutional Court has expressly stated that duplication of control measures carried out as part of desk and field tax audit is inadmissible⁴⁸.

Duplication would occur, in particular, if within the framework of a desk tax audit the taxpayer submitted to the tax authority the necessary documents to verify the correctness of tax calculation, but the tax authority, initiating a field tax audit, would carry out in its framework a second check of the documents that were previously the subject of examination in the framework of a desk tax audit. In this regard, it seems unlawful for the tax authorities to act by reconsidering the results of a desk tax audit of a declaration in the framework of a field tax audit. To do otherwise would lead to excessive tax control aimed at identifying the same circumstances and collecting the same evidence which was established and obtained by the tax authority as part of an earlier desk tax audit.

It seems that in this case we can see the implementation of the procedural aspect of the principle of inadmissibility of bringing to responsibility twice for one act (non bis in idem). It manifests itself in the fact that a taxpayer cannot be obliged to prove his innocence in the offense imputed by the tax authority again, if earlier, the tax authority has already given its assessment of the taxpayer's actions, and there are no prerequisites for revision of such assessment. This means that if the tax authority has concluded on the basis of a body of evidence in their mutual connection that the taxpayer has not breached the law on taxes and levies, it may not draw a different conclusion on the basis of the same body of evidence but under a different procedure.

⁴⁸ On the refusal to accept the complaints of the public joint stock company ALROSA on the violation of constitutional rights and freedoms by clauses 1 and 8 of Article 75, clause 1 of Article 109, subclause 3 of clause 1 of Article 111, clause 1 of Article 122, clause 1 of Article 252, subclause 3 of clause 1 of Article 253, clause 1 of Article 261 and clause 16 of Article 270 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 18.07.2019, No 2116-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/12153820/> (access date: 10.05.2023); On refusal to accept for consideration the complaint of limited liability company «Chebarkul'skaya Ptitsa» on violation of constitutional rights and freedoms by the fourth clause 8 of article 101 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 10.03.2016 No. 571-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71374688/> (access date: 10.05.2023); On the refusal to accept for consideration the complaint of citizen Galina Vasilievna Izmailova on the violation of her constitutional rights by clause 1 of article 89 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 08.04.2010, No. 441-O-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/1795075/> (access date: 10.05.2023).

Giving a general description of tax control, special attention should be paid to its qualitative transformation at the present stage, which is manifested in the improvement of its legal regulation. In this regard, tax control legislation both in the Russian Federation and in foreign countries is undergoing significant changes associated with the expansion of interaction with taxpayers in electronic form, as well as with the optimisation of tax administration, involving, where possible, independent calculation of tax amounts by tax authorities based on the use of various channels for obtaining taxable information ⁴⁹.

Thus, tax control has been improved in several ways. One of them is the active implementation of information technologies in the tax control process. The Russian Federal Tax Service uses a unified information system to automate the activities of the tax authorities for all functions performed in accordance with the Regulations on the Russian Federal Tax Service (Automated information system «Tax-3»)⁵⁰. This system is aimed at solving such tasks as reducing the cost of tax administration; improving the procedures of interaction with government authorities; improving the quality of control work, etc⁵¹. The doctrine notes that this information system operates on the principle of extraterritoriality, since desk tax audits using this system allows the data of taxpayers registered with different tax authorities to be compared, which is why the role of the principle of territoriality of tax control is seen to be reduced⁵².

Using the Automated information system «Tax-3», the tax authorities take account of information received from the registration authorities (clause 4 of the Article 85 of the Tax Code⁵³) and use it both to decide on the appointment of tax control measures and to

⁴⁹ Taxable information is a special type of information intended solely for tax purposes, containing information about the taxpayer's economic activity and personal data. See. Krokhnina Y.A. Legal regime of protection of tax information and issues of its optimization // Taxes and Finance. 2015. No. 7. P. 40.

⁵⁰ Concerning Approval of the Regulation on the Automated Information System of the Federal Tax Service (AIS «Nalog-3»): Order of the Federal Tax Service dated 14.03.2016 No. MMV-7-12/134@ // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (access date: 10.05.2023).

⁵¹ Clause 4: On Approval of the Regulation on the Automated Information System of the Federal Tax Service (AIS «Nalog-3») : Order of the Federal Tax Service dated 14.03.2016 No. MMV-7-12/134@ // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (access date: 10.05.2023).

⁵² Tsindeliani I.A. Financial law in the conditions of development of digital economy : monograph Moscow, 2019. P. 248.

⁵³ Agreement on Interaction and Mutual Information Exchange between the Federal Service of State Registration, Cadastre and Cartography and the Federal Tax Service, approved by the Federal Tax Service of Russia, Rosreestr on 03.09.2010, No. MMV-27-11/9/37 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/12179304/> (access date: 10.05.2023); Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 21.12.2017 No. BS-4-21/26044@ // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71765236/> (access date: 10.05.2023).

implement them. In addition, the tax authorities also receive information on taxpayers from Russian banks, including information on accounts, deposits and cash balances (clause 2 of the Article 86 of the Tax Code).

In addition, tax authorities participate in the automatic exchange of financial information with the tax authorities of foreign countries, receiving information on accounts and cash flows of Russian residents in accounts with foreign financial institutions⁵⁴. At this stage of legal regulation, tax control in relation to the income of taxpayers from sources outside Russia is ensured by the automatic exchange of financial information with foreign countries. This exchange is carried out under Article 6 of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters⁵⁵, as well as the Multilateral Agreement on Automatic Exchange of Financial Information between competent authorities⁵⁶, which provides for the automatic exchange of any information that is relevant for the administration or enforcement of tax legislation.

Domestic approaches to the optimisation of tax authorities' activities based on the use of electronically collected data are also inherent in foreign trends in the legal regulation of tax control. Analyzing the practice of foreign countries, the OECD notes that at this stage the tax authorities are using significant amounts of information which is collected electronically (electronic declarations, information of the third persons), which facilitates the transition to an optimal use of data. One significant innovation in the structure of tax declarations has been to offer taxpayers declarations pre-filled by the tax authorities themselves on the basis of information received from third parties. The scope of such pre-filled declarations is determined on the basis of electronic data sources

⁵⁴ Multilateral Agreement of Competent Authorities on Automatic Exchange of Financial Information : concluded on 29.10.2014 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/73164306/> (access date: 10.05.2023); On the procedure for transferring financial information and country reports to the competent authorities of foreign states (territories) and receipt of financial information and country reports by the Federal Tax Service, as well as requirements for protection of the transferred information : Decree of the Russian Government dated 09.04.2018, No. 428 // Collection of the Legislation of the Russian Federation. 2018. No. 16 (Part II). Art. 2382; Order of the Federal Tax Service of Russia dated 28.10.2022 No. ED-7-17/986@ // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (circulation date: 10.05.2023); Ageev S. S. International and supranational means of taxpayer's rights protection in the context of automatic exchange of information on financial accounts : experience of the European Union // Tax. 2021. No. 1. P. 30-35.

⁵⁵ Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : concluded in Strasbourg on 25.01.1988. With amendments and additions dated 27.05.2010// Collection of the Legislation of the Russian Federation. 2016. No. 12. Art. 1586.

⁵⁶ Multilateral Agreement of Competent Authorities on the Automatic Exchange of Financial Information : concluded on 29.10.2014 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/73164306/> (access date 10.05.2023).

available to the tax administration⁵⁷. Such assistance to taxpayers at the beginning of the declaration process eases the administrative burden of subsequent verification of such a declaration⁵⁸. In the Russian Federation, individual taxpayers are now also provided with pre-filled tax declarations in the taxpayer's personal account⁵⁹, as well as, pre-filled applications for personal income tax deductions under the simplified procedure (Article 221.1 of the Tax Code).

Thus, the use of the Automated information system «Tax-3» information system makes it possible to automate and optimise the functions performed by the tax authorities.

The use of information technology enables, among other things, the expansion of forms of interaction between taxpayers and tax authorities in order to reduce the cost of tax administration and to reduce the risks of incorrect tax calculation.

In this direction, the public entity has implemented tax monitoring as an independent form of tax control in the tax legislation since 2015 (section V.2 of the Tax Code). This form of tax control consists in providing the tax authority with real-time access to the taxpayer's accounting and tax records, which allows the taxpayer to verify the accuracy and timeliness of the reflection of business transactions by the taxpayer for tax purposes⁶⁰. This exempts such taxpayers from desk and field tax audits for the periods for which the tax monitoring is carried out (clause 1.1 of the Article 88, clause 5.1 of the Article 89, clause 4.1 of Article 89.1 of the Tax Code).

The development of electronic interaction with taxpayers as well as the exchange of information with state authorities or banks makes it possible to reduce the administrative burden on certain categories of taxpayers through exemption from the

⁵⁷ Tax Administration 2022 : Comparative Information on the OECD and other Advanced and Emerging Economies. Text : electronic. Paris : OECD Publishing, 2022. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1e797131-en/1/3/4/index.html?ClauseId=/content/publication/1e797131-en&_csp_=38baa8bc2bc68a4be5b070db809f1650&ClauseIGO=oecd&ClauseContentType=book# (access date: 10.05.2023).

⁵⁸ Shome, P. Taxation history, theory, law and administration, springer texts in Business and Economics / P. Shome. Text : electronic. URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-68214-9> (access date: 10.05.2023).

⁵⁹ Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-3-11/4224@ dated 02.06.2020 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74111646/> (access date: 10.05.2023).

⁶⁰ On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation : Explanatory Note to Draft Federal Law No. 529630-6 // Legislative support system : State Duma of the Russian Federation : [website]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529630-6> (access date: 10.05.2023).

obligation to submit a tax return⁶¹. In this direction, a professional income tax is introduced dated 2019⁶², and dated 1 July 2022 an automated simplified taxation system⁶³, under which the taxpayer is exempt from submitting a tax return, and the tax is calculated by the tax authority itself on the basis of information submitted by the taxpayer or the bank.

This approach also reduces the control burden on the tax authorities, because when information from taxpayers is accumulated electronically, the tax authorities' information systems automatically calculate the amount of tax payable by the taxpayer.

One area of improvement in tax administration is the introduction of a system of taxpayer behaviour modelling and correction, which aims to create the most comfortable conditions for bona fide taxpayers⁶⁴. For example, if a taxpayer creates a formal document flow with a «technical company» but discloses information and provides supporting documents about the actual supplier and the parameters of transactions made with him, the Russian Federal Tax Service recognises it as acceptable to take account of tax deductions and expenses incurred on transactions with the person who actually carried out⁶⁵. This shows a correction of taxpayers' activities so that those unscrupulous taxpayers

⁶¹ Main Directions of Budget, Tax and Customs and Tariff Policy for 2021 and for the Planning Period dated 2022 and 2023 : Information of the Ministry of Finance of Russia dated 01.10.2020 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/74726236/> (access date: 10.05.2023); «Main directions of budget, tax and customs and tariff policy for 2020 and for the planned period 2021 and 2022 : Information of the Ministry of Finance of Russia of 21.10.2019 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72720274/> (access date: 10.05.2023); Main directions of budget, tax and customs and tariff policy for 2019 and for the planning period 2020 and 2021 : Information of the Ministry of Finance of Russia of 04.10.2018 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71966310/> (access date: 10.05.2023).

⁶² On the experiment to establish a special tax regime «Professional Income Tax» : Federal Law dated 27.11.2018 No. 422-FL : in edition dated 28.12.2022// Collection of the Legislation of the Russian Federation. 2018. No. 49 (part I). Art. 7494; According to the Federal Tax Service of Russia, prepared for the national project «Small and medium-sized entrepreneurship and support for individual entrepreneurial initiative» as of 31.03.2023, the number of self-employed citizens who have recorded their status and apply a special tax regime «Tax on professional income» is 7 million people, of which 6.7 million individuals and 361 thousand individual entrepreneurs. It is worth noting that the number of self-employed citizens who apply this special tax regime has increased See: Statistics for the national project «Small and medium entrepreneurship and support of individual entrepreneurial initiative» // Federal Tax Service : [website]. URL: <https://rmsp.nalog.ru/statistics2.html#> (access date 10.05.2023).

⁶³ On the experiment to establish a special tax regime «Automated Simplified System of Taxation» Federal Law dated 25.02.2022, No. 17-FL : in edition dated 28.12.2022 // Collection of Laws of the Russian Federation. 2022. No. 9 (part I). Art. 1249.

⁶⁴ Qualitative improvement of tax administration is the goal of the new tax control concept // Federal Tax Service : [website]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5075508/?ysclid=lh7dfcbu7o759760608 (access date 10.05.2023).

⁶⁵ Clause 11: On the practice of application of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation : Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 10.03.2021, No. BV-4-7/3060@ // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400330244/> (access date: 10.05.2023).

who have created a formal document flow can be allowed to take tax deductions and expenses into account if they cooperate with the tax authorities.

At the same time, the tax authorities are prioritising prevention of tax violations by introducing mediation procedures with the tax authorities in advance of audits⁶⁶. The essence of the mediation mechanism is the involvement of a third party (mediator), who helps the parties to work out a certain agreement on the tax authorities' claims⁶⁷. This demonstrates that the tax authorities aim at building a dialogue with taxpayers whose activities are seen to be in violation of tax law in order to reduce the negative property consequences of the violations for such taxpayers.

Another important direction in the development of tax procedures is to improve the risk-based approach to planning field tax audits, thereby reducing their number⁶⁸. This minimises the cost of tax audits while increasing tax revenues to the budget system⁶⁹. The effectiveness of this approach is noteworthy, which in the first 10 months dated 2022 led to the detection of violations of tax and levy laws in 95.4% of field audits⁷⁰.

In addition, as part of the risk-based approach to scheduling field tax audits, the tax authorities actively conduct pre-inspection analysis of taxpayers, which consists of examining the taxpayer's activities outside the scope of the tax audit. The extensiveness and intensity of pre-inspection analysis performed in relation to taxpayers, in the absence of its legislative enshrinement, suggests that it is becoming an independent form of tax control, in which an appropriate balance between private and public interests is not always ensured⁷¹.

⁶⁶ Mediation a new word in tax control // Federal Tax Service : [website]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10853008/# (access date 10.05.2023).

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Order of the Federal Tax Service of Russia dated 30.05.2007 No. MM-3-06/333@ // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/12153820/> (circulation date: 10.05.2023); Letter of the Federal Tax Service of Russia No. ED-4-15/9933@ dated 03.06.2016 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71327652/> (access date: 10.05.2023).

⁶⁹ Efremova T. A. Risk-oriented approach as a guarantor of state tax security // Taxes. 2022. No. 3. P. 42; Sosnovsky S.A. Categorization of controlled persons in different types of control // Nalogoved. 2020. No. 5. P. 51.

⁷⁰ A total of 8,031 field audits were carried out in the first 10 months dated 2022, of which 7,664 field audits revealed violations. See: Report on the results of control work of tax authorities as dated 01.10.2022 // Federal Tax Service : [website]. URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (access date 10.05.2023).

⁷¹ Nogina O. A. Pre-verification analysis of taxpayers' activities as an independent form of tax control // Law. 2022. No. 11. P. 71; Zapolsky S. V., Vasyanina E. L. Legal issues of digitalization of financial control in Russia // Russian Law Journal. 2022. No. 4. P. 104; Taribo E. V. Constitutional framework of pre-inspection analysis // Taxed. 2022. No. 8. P. 21; Zaripov V. M. Why the Tax Code ceased to be an inspector's handbook? // Law. 2021. No. 5. P. 51; Protasov A. I., Strygina M. A.

Thus, at this stage of legal regulation, tax control is at the stage of qualitative transformation. The public entity seeks to optimise and automate tax control activities carried out by the tax authorities. This is achieved, first and foremost, through the increasing introduction of new information technologies into the activities of tax authorities, which accumulate significant amounts of tax-relevant information, as well as through the application of a risk-oriented approach, which shifts the attention of tax authorities to those taxpayers whose actions are deemed to pose risks of tax law violation.

A transformation in approaches to tax control has also been observed in law enforcement practice, which increasingly evaluates the activities of tax authorities not only from the perspective of ensuring legality in carrying out controls, but also from the perspective of good tax administration, legal certainty and maintaining taxpayer confidence in the actions of the state.

§2. Development of approaches to organizing tax control for individuals

Individual tax control is part of the tax authorities' compliance activities. In this respect, the legal regulation of tax control over individuals is based on the application of general principles, forms and methods of tax control and is influenced by general trends in the legal regulation of tax control.

Despite the application to individuals of the same forms and methods of control as in relation to organisations, nevertheless, there is a specificity in the organisation of such control. It manifests itself in the peculiarities of the combination of control measures carried out by the tax authorities, which is dictated by the desire to reduce the costs of tax control while aiming at the timely execution of the actual tax liability by each taxpayer.

First of all, the public entity seeks to minimise the imposition of the obligation on individuals to calculate taxes themselves, while placing this obligation on tax agents or tax authorities. It appears that this is due to the desire of tax authorities to interact with those participants in tax legal relations who are more competent and knowledgeable in

Peculiarities of demanding documents (information) from a taxpayer by a tax authority on his activities outside the scope of a tax audit // Russian Judge. 2023. No. 2. P. 5-6; Krasiukov A. V. Pre-inspection analysis as a new type of tax audit // Financial Law. 2018. No. 1. P. 46.

the tax sphere than physical persons⁷² while simultaneously solving the problem of reducing the number of obliged persons involved in control relations. This also reduces the administrative burden on the tax authorities, which are relieved from checking a significant number of individuals' declarations.

However, such an approach should not jeopardise the principles of universality and equality of taxation, by virtue of which everyone is obliged to pay the legally established taxes. Therefore, it is important to establish an effective tax control mechanism which would exclude non-payment of tax solely because of the chosen tax exemption procedure.

In constructing the procedure for property taxation of individuals, the legislator imposes on the tax authorities the obligation to calculate the amount of tax on the basis of information received by the tax authority from the registration authorities (clause 4 of the Article 85 of the Tax Code). This taxation mechanism is only effective if individuals apply for registration of rights to property recognised as subject to taxation, because if an individual avoids such an obligation, the tax authorities are deprived of the information necessary to calculate the tax.

In order to reduce the probability of a violation of the principle of universality of taxation, a public entity imposes on an individual the obligation to report to the tax authority information on the object of taxation in respect of which a tax notification has not been received (clause 2.1 of the Article 23 of the Tax Code). This provides a mechanism for informing the tax authorities, primarily in cases where the registering authority does not have information on the individual's property subject to taxation.

The development of information technology plays an important role in expanding the powers of tax authorities to independently calculate taxes paid by individuals by creating the necessary channels for obtaining tax-relevant information. Thus, tax authorities are obliged to calculate professional income tax on the basis of information on calculations submitted by an individual to the tax authority through their display in the

⁷² On the case on the check of constitutionality of certain provisions of the Tax Code of the Russian Federation and the Civil Code of the Russian Federation in connection with the complaints of citizens E. N. Besputin, A. V. Kulbatsky and V. A. Chaplanov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.03.2017, No. 9-P (clause 4.1 of the statement of reasons) // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (access date: 10.05.2023).

«My Tax» application (clause 1 of the Article 11 of Federal Law dated 27.11.2018 No 422-FL «On conducting an experiment to establish a special tax regime «Professional Income Tax» (hereinafter - Federal Law dated 27.11.2018 No 422-FL)). The submission of a calculation indicates that the taxpayer received income from the sale of goods (work, services and property rights) (clause 1 of the Article 6, clause 1 of the Article 14 of FL dated 27.11.2018 No. 422-FL).

Thus, the taxpayer informs the tax authority of the income he has received, on the basis of which the tax authority calculates the tax. At the same time, the dependence of the tax authority in this case on the taxpayer's proper submission of information to the tax authority, in the absence of effective mechanisms for its verification, entails the legislators' desire to provide tools to protect the property interests of the public entity. This refers to increased penalties for the taxpayer's failure to provide the tax authority with information about the income received.

The legislator's approach to determining the amount of such fines is questionable. Thus, if the taxpayer has independently calculated the amount of tax, but the tax authority discovers the failure to pay taxes as a result of understating the tax base, the taxpayer is liable to a fine dated 20% of the unpaid tax amount (clause 1 of the Article 122 of the Tax Code). If such an act was committed intentionally, the penalty is up to 40% of the unpaid tax amount (clause 3 of the Article 122 of the Tax Code). However, if the taxpayer did not pay the tax as a result of failure to provide information on the income subject to professional income tax, the taxpayer may be fined at the rate dated 20% of the amount of income, information on which was not provided (clause 1 of the Article 129.13 of the Tax Code). In the case of repeated failure to submit the income information, the penalty is imposed in the amount of all such income (clause 2 of the Article 129.13 of the Tax Code).

A comparison of the liability for non-payment of tax with the liability for failure to report the income of a self-employed person to the tax authorities indicates a higher level of the latter. At the same time, it is possible that a self-employed person who does not

have regular income from his activity but has repeatedly failed to report income to the tax authority may lose his livelihood.

It is noteworthy that the liability for repeated failure by a payer of professional income tax to provide information on income is modelled on the liability for failure to use cash registers. The sanction for this offence provides for a fine for officials of $\frac{1}{4}$ to $\frac{1}{2}$ the amount of calculation made without cash registers, and for legal entities from $\frac{3}{4}$ to 1 the amount of calculation made without cash registers (clause 2 of the Article 14.5 of the Code of Administrative Offences of the Russian Federation). The analogy between the liability for failure to inform the tax authorities within the framework of payment of professional income tax and for failure to use cash registers seems generally admissible, since cash registers are a means of sending a message to the tax authority about the calculation made, as is the «My Tax» application (clause 1 of the 11 of Federal Law dated 27.11.2018 No 422-FL, clause 2 of the Article 7 of Federal Law dated 22.05.2003 No 54-FL).

However, such an approach raises questions about the balance between private and public interests, given that the activity with cash registers is systematic. At the same time, there is currently insufficient evidence to conclude that self-employed people generate stable incomes systematically.

Thus, according to the Federal Tax Service of Russia, up to 30% of the registered payers of the professional income tax have a zero income for the year 2022⁷³. At the same time, the average income of the professional income tax payers in 2022 amounted to 260 thousand roubles per annum or 21.6 thousand roubles per month⁷⁴. If such person's first and insignificant income is accompanied, in violation of the law, by a failure to provide information to the tax authority, then the imposition of the fine in question could deprive him of his livelihood. This, in turn, could have a negative impact on his ability to continue his income-generating activities.

⁷³ Belenkiy A. The first trillion: how the incomes of the self-employed are growing // RBC : [website]. URL: https://www.rbc.ru/opinions/own_business/18/04/2023/643d30309a7947a791f116f8 (access date 10.05.2023).

⁷⁴ Ibid.

As a consequence, doubts arise as to whether such liability, particularly in relation to a fine equal to the income received by a taxpayer from a business transaction, meets the requirements of fairness and proportionality⁷⁵. It is not by chance that in this connection legal doctrine also draws attention to the fact that the sanction under clause 2 of the Article 129.13 of the Tax Code is «quite severe»⁷⁶ and «too harsh»⁷⁷.

The public entity imposes a heavy administrative burden on the tax agents to calculate, withhold and transfer the personal income tax to the budget (clause 1 of the Article 226, clause 1 of the Article 226.1 and clause 1 of the Article 226.2 of the Tax Code). Tax agents are legal entities, individual entrepreneurs, brokers or other subjects of tax law that are considered by the legislator as persons who have legal awareness and competence in the field of taxation to calculate personal income tax. Moreover, tax agents, due to the fact that they are the source of income, have documented information necessary to calculate the tax, which allows you to count on the prompt and reliable execution of the obligation to calculate tax.

Charging tax agents with the obligation to calculate and remit income tax to the budget is a common practice. It is considered to be the basis for effective taxation of individual income because it reduces the burden on both the taxpayer and tax authorities by reducing the risks of possible non-payment of taxes by individual taxpayers themselves, as well as by guaranteeing stable tax collection to the budget⁷⁸. The doctrine of comparative tax law points out that most countries have chosen the method of tax payment in the form of withholding tax from the income upon payment of wages⁷⁹, i.e.

⁷⁵ On the case on checking the constitutionality of certain provisions of the Law of the RSFSR «On the State Tax Service of the RSFSR» and the Laws of the Russian Federation «On the Fundamentals of the Tax System in the Russian Federation» and «On the Federal Tax Police Bodies» : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 15.07.1999, No. 11-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12016289/> (access date: 10.05.2023); On the case of checking the constitutionality of clauses 2 and 3 of part one of article 11 of the Russian Federation Law dated 24.06.1993 «On Federal Tax Police Bodies» : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 17.12.1996, No. 20-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10035095/> (access date: 10.05.2023).

⁷⁶ Tyutin D. V. Tax law: Course of lectures // ConsultantPlus. 2020.

⁷⁷ Tropskaya S.S. Taxation of the Self-Employed and the Digital Economy : Tax on Professional Income // Financial Law. 2019. No. 5. P. 25.

⁷⁸ Matthijs A., Kommer V. Handbook on Tax Administration. Text : electronic. Amsterdam, 2015. URL: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,shib&db=e000xww&AN=1553346&lang=ru> (access date: 10.05.2023).

⁷⁹ Thuronyi V. Comparative tax law. Hague, 2003. P. 210.

the procedure similar to the one established in the Russian Federation. Such countries include⁸⁰ Canada, China, France (dated 2019), Germany, India, Japan, the UK (Pay-As-You-Earn), and the US.

A historical analysis of domestic legislation shows an increase in the number of cases in which the legislator engages tax agents to calculate, withhold and remit personal income tax to the budget. In 2013, the duties of tax agents were imposed on professional securities market participants (Article 226.1 of the Tax Code). In 2019, the obligations of tax agents were imposed on legal entities and individual entrepreneurs for the payment of income under agreements on the sale (exchange) of securities (paragraph 3 of the clause 1 of the Article 226 of the Tax Code). In 2022, organisations were charged with the duties of tax agents for transactions involving digital financial assets (clause 2 of the Article 226.2 of the Tax Code).

By refusing to interact with individuals and imposing obligations on tax agents, the legislator seeks to maintain a balance which, on the one hand, makes it possible to determine the actual tax liability of an individual and, on the other hand, optimises the control activities of the tax authorities. This can be seen, for instance, in the legal regulation stipulating the right of individuals to receive social and property deductions before the end of the tax period from the employer-tax agent. In order not to burden the tax agent with the obligation to verify the correctness of the application of the designated personal income tax deductions, the granting of such a deduction is preceded by a preliminary control by the tax authority as to the legitimacy of its application.

A preliminary tax audit of compliance with the conditions for exercising the right to a deduction is carried out by the tax authority on the basis of the taxpayer's application with subsequent notification of its results to both the taxpayer and the tax agent (clause 8 of the Article 220 of the Tax Code). This makes it possible to provide for the possibility of a deduction from the tax agent, removing the potential danger of the latter being mistaken in assessing whether the statutory grounds for this exist.

⁸⁰ Hugh J. A. Comparative income taxation. A structural analysis. L., 2020. P. 50, P. 65, P. 88, P. 116, P. 147, P. 166, P. 230, P. 260.

Especially important is that such receipt of the deduction from the tax agent under the control of the tax authority ensures that the tax is not withdrawn from individuals in an amount greater than that stipulated by law. The point is that an alternative to the procedure in question is that the taxpayer can receive the deduction from the tax authority on the basis of submitting a declaration at the end of the tax period. The tax authority's decision to grant a deduction based on the results of desk tax audit ensures that the tax amounts previously withheld by the tax agent are refunded from the budget, which increases the economic burden on the taxpayer, which can become very sensitive for him and even affect his right to a dignified existence.

At the same time, in some cases, taking into account the constitutional right of the taxpayer not to be burdened with more taxes than the law provides for, the legislator refuses to pay tax through a tax agent and retains a desk audit of the taxpayer himself on the basis of the tax return he submits. A desk audit becomes a way for the tax authority to confirm that the taxpayer has correctly calculated the amount of tax. Violations in the tax declaration must be excluded by the actions of the tax authority's employees in the framework of such a desk tax audit⁸¹.

There is a continuity with the fundamental approaches to the control of tax payable on income which were already established in pre-revolutionary Russia. Thus, already at that time the doctrine of income taxation recognised that the basic requirement of fairness, as far as it is expressed in the generality of taxation, entails the obligation to pay income tax in proportion to one's income⁸². The approach was to tax the net income as reduced by the amount of expenses (costs) incurred to obtain it⁸³.

In contemporary doctrine, the Russian Constitutional Court takes a similar approach, noting that the taxpayer's burden of paying such a tax as personal income tax,

⁸¹ On the case of checking the constitutionality of Part one of Article 159 of the Criminal Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen V. V. Kalugarov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.03.2021, No. 5-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400317940/> (access date: 10.05.2023) ; In the case on verification of constitutionality of part three of article 159 of the Criminal Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen M.A. Litvinov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 22.07.2020, No. 38-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74315824/> (access date: 10.05.2023).

⁸² Svirshchevsky A. R. Income tax M., 1886. P. 47-48.

⁸³ Lvov D. A course in financial law. Kazan, 1887. P. 289; Rau K.G. The basic beginnings of financial science. SPb., 1867. P. 140.

based on the essence of this tax and the imperatives arising from the Russian Constitution, must be determined so that the income received is reduced by legally established tax deductions, including property tax, and the tax is levied on the so-called net income⁸⁴. Such elements of the personal income tax base as tax deductions allow it to be reduced by the expenses incurred by the taxpayer during the tax period, and in the system of current legal regulation aim to ensure the taxpayer's right to tax the personal income objectively and subjectively⁸⁵.

Analyzing the forms of determining the net income to calculate the income tax in the pre-revolutionary period, A.R. Svirshchevsky notes that calculating the net income of each payer with complete accuracy is impossible for the financial administration. This was explained in most cases by the fact that the taxpayers themselves did not know the exact amount of their income, as well as by the reluctance of taxpayers to give true evidence of their net income and the inability of revenue institutions, due to the lack of guidelines in their hands, to determine the actual amount of personal income⁸⁶. M.P. Veselovsky and A.R. Svirshchevsky supported the position that the assessment of the net income can only be made by the joint activity of the taxpayers and the tax administration⁸⁷. And in order to correctly determine the net income, one must first of all be able to know it, and since this ability is more possessed by the taxpayers themselves and less by the government, therefore the declaration should be given first place in the evaluation system, and the participation of the bureaucratic element last⁸⁸.

⁸⁴ On the case of verification of the constitutionality of the provision of clause two of subclause 2 of clause 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of the Commissioner for Human Rights in the Russian Federation : Decision of the Constitutional Court on 01.03.2012, No. 6-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70048228/> (access date: 10.05.2023); On the case of checking the constitutionality of certain provisions of subclauses 1 and 2 of clause 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaints of citizens S.I. Anikin, N.V. Ivanova, A.V. Kozlov, V.P. Kozlov and T.N. Kozlova : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 13.03.2008. No. 5-P // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/1786212/> (access date: 10.05.2023).

⁸⁵ Objectively, net income is that part of gross income which remains after deduction of the costs of production, while subjectively, net income is total income from which the costs of satisfying the necessary needs of the entity have been deducted. For more details see: Lvov D.Otd. P. 289; Rau K. G. op. cit. P. 140; Svirshchevsky A. R. op. cit. M., 1886. P. 92-93; Romenko V. A. Is deduction for private dwelling construction a tax exemption? // Nalogoved. 2020. No. 11. P. 69.

⁸⁶ Svirshchevsky A. R. op. cit. P. 190-191.

⁸⁷ Veselovsky M. L. On the income tax. SPb., 1869. P. 47.

⁸⁸ Svirshchevsky A. R. op. cit. P. 209.

Thus, the doctrine recognises that the taxation of net income is more reliable if the taxpayer determines the amount of income received and calculates the amount of tax himself and the tax authority verifies the correctness of the calculated tax. A similar mechanism for determining the actual tax liability in relation to the income received is observed when individual taxpayers are obliged to calculate income tax themselves, which is reflected in the tax declaration subject to desk tax audit (Article 88.1 of the Tax Code).

Thus, in case of receiving income from the sale of property, an individual has the right to reduce the income by the costs incurred for the acquisition of such property that can be claimed by the taxpayer at the end of the tax period (subclause 1 of the clause 1 of the Article 220, clause 7 of the Article 220 of the Tax Code). The taxation of gross income, as would be the case if the tax agent withholds tax, will in this case lead to an increase in the tax burden on the taxpayer during the tax period, since the moment of tax withholding by the tax agent and the date of realization of the right to a personal income tax deduction appear to be separated in time. To avoid this gap, the legislator provided for an independent computation and declaration of income of the taxpayer, which predetermines the emergence of its respective control relations with the tax authority (subclause 2 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code). It should be noted, however, that at this stage of legal regulation the legislator allows for desk audit when an individual receives income from the sale of immovable property or when receiving property as a gift and when he fails to submit a tax return (*for more details see paragraph 1 of Chapter 3 of this work*).

Meanwhile, in a number of cases it is impossible or impractical to impose the obligation on tax agents. Thus, the obligation to independently calculate and declare tax is imposed on individuals when they receive income from individuals and organisations that are not tax agents (subclause 1 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code). The same approach is implemented when an individual receives income from sources outside the Russian Federation (subclause 3 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code).

The situation of transition from control exercised in respect of a tax agent to control in respect of the taxpayer himself requires special attention (subclause 4 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code). Since this transition is associated by the legislator with the improper implementation of tax obligations by a tax agent, a balanced approach must be found to outline the limits of imposing on the taxpayer the risks of nonreceipt of taxes to the budget system in this case, depending on the nature of violations on the part of the tax agent. It appears that the approach may differ, on the one hand, in cases where the tax agent did not have an objective opportunity to withhold tax from the taxpayer but failed to inform the tax authority about it and, on the other hand, in cases where the tax agent improperly failed to withhold tax amounts (*for more details see Chapter 4 par. 1 of this paper*).

What also distinguishes tax control with respect to individuals is the fact that individuals have the right to initiate a desk tax audit by submitting a tax return in cases where such a duty is not imposed on an individual (clause 2 of the Article 229 of the Tax Code). This is related to the procedure regulated in the Tax Code for exercising the right to tax deductions under personal income tax, which are granted on the basis of the results of a desk tax audit (clause 2 of the Article 219, subclause 5 of the clause 2, subclause 2 of the clause 3 of the Article 219.1, clause 7 of the Article 220, Article 221 of the Tax Code). Thus, the taxpayer's right to receive personal income tax deductions is inextricably linked to the desk audit by the tax authorities.

At the same time, however, the legislator also seeks to optimise desk control in this case. For example, if a taxpayer claims a property-related tax deduction for the sale of property, the taxpayer is offered a priority deduction in the amount of the statutory standard amount of expenses for the acquisition of the relevant property, regardless of whether the property was acquired in a compensated or gratuitous transaction.

This allows the tax authorities to minimise the costs associated with in-office control, as it eliminates the need to verify that the individual has correctly indicated and documented the actual expenses incurred. At the same time, the constitutional requirement concerning the inadmissibility to demand payment of taxes in an amount

greater than that stipulated by law also determines the right of the taxpayer to take into account the actual expenses instead of the standard deduction amount (clauses 1 and 2 of Article 220 of the Tax Code).

In general, there is a desire of the public entity to optimise the control interaction of tax authorities with individuals in such a way as to exclude administrative costs of its implementation, especially where the probability of identifying taxable income is very low. Thus, the legislator excludes the need for individuals to file a tax declaration in cases where they do not expect to receive tax amounts to the budget system as a result of desk control.

Among other things, by virtue of paragraph 2 of the clause 4 of the Article 229 of the Tax Code, there is no need for individuals to declare those incomes for which tax has been withheld by tax agents, as well as income which is not subject to taxation. Although the explanatory note to the relevant draft law lacked justification for this norm, it was explicitly noted at the meeting of the State Duma of the Federal Assembly that this norm is aimed at «improving administration and eliminating unnecessary bureaucratic procedures in the form of filing declarations for those taxpayers who, by law, have no obligation to pay income tax»⁸⁹.

For the same reasons, the public entity excludes the need for the tax authorities to conduct a desk tax audit also if an individual receives income from the sale of property in an amount that does not exceed the property-related personal income tax deduction in the standard amount (paragraphs 3-4 of the clause 4 of the Article 229 of the Tax Code).

The desire to minimise costs, together with the optimisation of control interactions between tax authorities and individuals, can also be seen in the active implementation of information technology in the activities of the tax authorities. This refers to the use of information systems to assist individuals in filing tax returns via a taxpayer's personal account⁹⁰. The taxpayer is offered a form of such declaration that already contains

⁸⁹ Transcript of the meeting of the State Duma of the Federal Assembly of the Russian Federation dated 18.12.2009 // State Duma of the Russian Federation: [website]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/220511-5> (access date: 10.05.2023).

⁹⁰ The taxpayer's personal account is an information resource which is available on the official website of the federal body of executive power responsible for control and supervision of taxes and levies on the Internet. In cases stipulated by the Tax Code, a taxpayer's personal account may be used by taxpayers and tax authorities to exercise their rights and obligations under the Tax Code (Article 11.2.1 of the Tax Code).

information about an individual as well as information about the amount of income received and personal income tax paid by the tax agent⁹¹. Later on, when filling in the declaration, the software automatically checks that the tax amount has been calculated correctly, which reduces the likelihood of a taxpayer making a mistake⁹².

The taxpayer is also better informed (through the taxpayer's personal account) about the right to receive personal income tax deductions under a simplified procedure based on the offer of an already completed application form (clause 1 of the Article 221.1 of the Tax Code) (*for more information about the problems associated with this see Chapter 3, Paragraph 2 of this paper*).

At the same time, there are significant differences in the approaches to the organisation of controls in relation to ordinary natural persons and natural persons who carry out entrepreneurial activities and are registered as individual entrepreneurs. This is due to the fact that individual entrepreneurs aim to carry out entrepreneurial initiatives on an equal footing with legal entities. Therefore, they show a greater willingness to pay attention to their tax obligations, also by keeping the appropriate records which make it easier to determine their actual size. As a consequence, there are no significant differences in tax control between self-employed entrepreneurs and organisations, which is also due to the principle of equality of business entities.

Tax control with respect to individual entrepreneurs starts from the moment an individual is registered with the tax authorities in the respective capacity (clause 3 of the Article 83 of the Tax Code). In contrast to tax control with respect to natural persons, the public entity assumes the need for individual entrepreneurs to declare and pay taxes independently (e.g. clause 1 of the Article 227 of the Tax Code). In order to ensure tax control, the legislator imposes on the individual entrepreneur the obligation to keep tax records in the form prescribed by law (clause 2 of the Article 54 of the Tax Code).

⁹¹ Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-3-11/4224@ dated 02.06.2020 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74111646/> (access date: 10.05.2023) ; Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 16.09.2019 No. BS-3-11/8144@ // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72630630/> (access date: 10.05.2023).

⁹² Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-3-11/4224@ dated 02.06.2020 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74111646/> (circulation date: 10.05.2023); Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 16.09.2019 No. BS-3-11/8144@ // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72630630/> (access date: 10.05.2023).

A tax audit of a self-employed individual entrepreneur provides the tax authorities with broader powers to obtain evidence than an audit of an individual. This is manifested in the fact that the tax authorities have the right to request information on bank accounts as part of an audit of an individual entrepreneur, whereas to request information on individuals' bank accounts, the tax authorities must obtain consent from the head of a higher tax authority or the head (deputy head) of the Federal Tax Service (clause 2 of the Article 86 of the Tax Code). Also, as part of a desk audit, the tax authorities have the right to require an individual entrepreneur to provide explanations of transactions for which tax exemptions have been applied (clause 6 of the Article 88 of the Tax Code). At the same time, individuals, as a general rule, have the right not to reflect information about income that is not subject to taxation in the tax declaration at all (paragraph 2 of the clause 4 of the Article 229 of the Tax Code).

In order to achieve the objectives of tax control, tax authorities in parallel exercise state control over the compliance of individual entrepreneurs with the legislation on cash registers, the use of which in the implementation of settlements is mandatory (clause 1 of the Article 7 of Federal Law dated 22.05.2003 No. 54-FL «On the application of cash registers for settlements in the Russian Federation» (hereinafter - FL dated 22.05.2003 No. 54-FL). The cash register equipment means electronic devices that provide the recording and storage of fiscal data in fiscal storage devices, providing the transmission of fiscal documents to the tax authorities (Article 1.1 of the Federal Law dated 22.05.2003 No. 54-FL). Such control is ensured through the monitoring (including by means of an automated information system) of settlements with the use of cash registers and the completeness of revenue accounting⁹³ (clause 2 of the Article 7 of the Federal Law dated 22.05.2003 No. 54-FL). Thus, the tax authorities, exercising tax control in respect of individual entrepreneurs in the form of tax audits, are also empowered to monitor the

⁹³ «Today a large-scale project has already been implemented to introduce online cash registers, which is based on real-time transmission of information on settlements electronically to tax authorities» : Appendix No. 2 : Main directions of budget, tax and customs and tariff policy for 2020 and for the planning period 2021 and 2022 : Information of the Ministry of Finance of Russia dated 21.10.2019 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72720274/> (access date: 10.05.2023).

settlement of individual entrepreneurs with the use of cash registers. These measures contribute to the implementation of tax control in relation to the individual entrepreneur.

Despite significant differences in the approaches to the organisation of tax control for individuals and sole proprietors, there is also a tendency for individual entrepreneurs⁹⁴ to reduce their tax declaration obligations while placing the tax authorities under the obligation to calculate taxes. This is the case when individuals registered as sole proprietors generate insignificant amounts of income. In this case it is recognised as justified to refuse desk control with respect to taxes on the entrepreneurial income of individuals who are offered a simplified taxation procedure within the regime established for self-employed persons. Individual entrepreneurs have the right to switch to a tax on professional income, under which the amount of tax is calculated by the tax authority, with the entrepreneur exempt from tax declaration (clause 3 of the Article 2 of the Federal Law dated 27.11.2018 No 422-FL).

Along with this, individual entrepreneurs as well as organizations can transfer to a special tax regime «automated simplified taxation system»⁹⁵, under which the tax authorities also make the calculation of tax on the basis of information provided by the bank or the taxpayer itself (clause 1 of the Article 2, clauses 2 and 3 of the Article 12 of the Federal Law dated 25.02.2022 No. 17-FL «On the experiment to establish a special tax regime «Automated simplified taxation system» (hereinafter - FL dated 25.02.2022 No. 17-FL)). Unlike the professional income tax, under the automated simplified taxation system, desk tax audit for tax periods of the expired calendar year is directly provided on the basis of the information available to the tax authorities (subclause 1 of the clause 7 of the Article 2 of the Federal Law dated 25.02.2022 No. 17-FL). The introduction of a desk tax audit as a form of control is not disputable in this case, because it actually leads to the need for the tax authorities themselves to verify the correctness of the tax calculation.

⁹⁴ This trend can also be seen in the case of legal entities.

⁹⁵ In the Main Directions of Budget, Tax and Customs and Tariff Policy for 2022, automated simplified taxation system was viewed as aimed at whitewashing the economy and creating fair conditions for competition through increased tax collection, which will be administered in a non-declaration format through a user-friendly interface. See Main directions of budget, tax and customs-tariff policy for 2022 and for the planning period dated 2023 and 2024 : Information of the Ministry of Finance of Russia of 08.10.2021 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/402768565/> (access date: 10.05.2023).

There are thus significant differences between the tax control of individual entrepreneurs paying personal income tax and individual entrepreneurs who have switched to professional income tax and to tax under the automated simplified taxation system. In the latter cases the public entity entrusts the tax authorities with the task to calculate the income of individual entrepreneurs derived from their business activity. At the same time, there is a need to monitor the individual entrepreneurs' fulfilment of organisational obligations to inform the tax authority about the income received, as well as to monitor the timeliness of payment of the tax calculated by the tax authority in the budget.

If the need for in-depth control arises, the appointment of a field tax audit will take place in relation to the same entities whose tax returns are subject to desk control. At the same time, it should be noted that the relevance of the subsequent field tax audit in relation to individuals submitting tax returns remains mainly for individual entrepreneurs, which is due to the economic specifics of the business activity aimed at a systematic income generation and carried out at their own risk. The relevance of field audits is also observed in relation to individuals engaged in private practice due to the fact that they as well as individual entrepreneurs independently calculate the tax amount (subclause 2 of the clause 1 of the Article 227 of the Tax Code).

These conclusions are also supported by the official statistics of the control work of the tax authorities, from which it follows, for example, that in the 10 months dated 2022 0.01% of all registered individual entrepreneurs and persons engaged in private practice were subject to field audits⁹⁶. At the same time, in the same period, only 0.00036% of the total working population were subject to field audits⁹⁷. This

⁹⁶ In relation to individual entrepreneurs and persons engaged in private practice 357 field tax audit was conducted : Report on the results of control work of tax authorities as dated 01.10.2022 // Federal Tax Service : [website]. URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (access date: 10.05.2023); As dated 01.10.2022 3 748 749 individual entrepreneurs were registered : Information about the work on the state registration of individual entrepreneurs and peasant (farmer) households as dated 01.10.2022 // Federal Tax Service : [website]. URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/reg/1ip1022.zip> (access date: 10.05.2023); Information on the number of registered individual entrepreneurs and persons engaged in private practice and information on the number of on-site inspections carried out on individual entrepreneurs and persons engaged in private practice was taken to determine the percentage of individual entrepreneurs and persons engaged in private practice in respect of whom an on-site inspection was carried out.

⁹⁷ According to Rosstat, there was 83 million people of working age in Russia in 2022 : Distribution of population by age groups // Federal Service of State Statistics : [website]. URL: <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/demo14.xls> (access

demonstrates that field tax audits are a more relevant form of tax control for individual entrepreneurs and persons engaged in private practice.

Cases in which the tax authorities initiate field tax audits of individuals include the discovery by the tax authorities of indications of entrepreneurial activity in an individual's activities⁹⁸. A public entity does not provide for any exemptions in terms of tax control over the performance of their tax obligations by those individuals who carry out entrepreneurial activities without registering as individual entrepreneurs in violation of the requirements of the law. Moreover, the fact that the legislator considers such activities as a socially dangerous act (Article 14.1 of the Code of Administrative Offences of the Russian Federation, Article 171 of the Criminal Code of the Russian Federation), does not in itself mean that such persons are given less legal guarantees in determining the actual tax liability within the tax control compared with other business entities. This conclusion stems from the fact that the Tax Code provides for the need to apply to individuals engaged in entrepreneurial activities but not registered as individual entrepreneurs the rules established for individual entrepreneurs (Article 11 of the Tax Code).

The determination of a valid tax liability is ensured by the proper legal nature of the regulation of the tax authorities. In both desk and field tax audits, the tax authorities need to take exhaustive measures to determine the valid tax obligations of entrepreneurs. In spite of this, the limits of the implementation of the relevant powers within the framework of tax control in relation to individuals whose activities qualify as entrepreneurial based on the results of a tax audit remain unregulated.

The requirements of tax equity, expressed in the need to tax only the net income of the individual, are not always achieved under existing forms of tax control. This can lead

date: 10.05.2023); There were 291 field tax audits in relation to individuals : Report on the results of control work of tax authorities as dated 01.10.2022 // Federal Tax Service : [website]. URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (access date: 10.05.2023); To determine the percentage of individuals against whom a field tax audit was carried out, information on the working-age population of the Russian Federation was taken, from which the number of registered individual entrepreneurs was excluded.
⁹⁸ Ruling of the Sixth Court of General Jurisdiction dated 30.07.2020 No. 88a-16697/2020 in case No. 2a-233/2019 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Seventh court of general jurisdiction dated 31.03.2021 No. 88a-4751/2021 in case No. 2a-1169/2020 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Eighth court of general jurisdiction dated 20.08.2020, No. 88A-13441/2020 in case No. 2a-3169/2019 // Access mode: ConsultantPlus.

to the individual's tax being determined in an amount greater than that provided for by law. Thus, in the practice of the tax authorities it is possible to observe the denial of a taxpayer's right to a tax deduction on formal grounds.

First and foremost, this applies to the professional personal income tax deduction, which is denied to individuals whose activities are recognised as entrepreneurial as a result of a tax audit⁹⁹. The applicability of the professional tax deduction for personal income tax by such taxpayers has been supported in the practice of arbitration courts¹⁰⁰, and in the doctrine¹⁰¹. At the same time, this position was not supported by the Ministry of Finance and the Federal Tax Service¹⁰², the courts of general jurisdiction¹⁰³ and the Judicial Board for Administrative Cases of the Supreme Court¹⁰⁴ until 2021.

The issue was settled by the Supreme Court¹⁰⁵, whose position was communicated by the Federal Tax Service to lower tax authorities in 2021¹⁰⁶. The Supreme Court noted that individuals engaged in entrepreneurial activities without forming a legal entity and who are not registered as individual entrepreneurs are entitled to a professional tax deduction in the form of expenses actually incurred when determining the tax base for income tax. However, the problem remains relevant, as there are still disputes in court practice relating to the refusal by a tax authority to apply a professional tax deduction in

⁹⁹ Romenko, V. A. The right to apply a professional tax deduction by individuals whose activities are recognised as entrepreneurial as a result of tax control // *Financial Law*. 2021. No. 5. P. 38.

¹⁰⁰ See e.g. the Decision of the Arbitration Court of the Ural district dated 05.02.2021 No. F09-8940/20 in case No. A76-15665/2020; dated 03.12.2020 No. F09-7765/20 in case No. A76-11215/2020; dated 16.07.2020 No. F09-3925/20 in case No. A76-16305/2019; Resolution of the Arbitration Court of the North-Western District dated 12.01.2021 No. F07-15074/2020 in case No. A05-1981/2020 // *ConsultantPlus*.

¹⁰¹ Pepeliaev S. G. The bifurcation of the tax personality // *Nalogoved*. 2021. No. 1. P. 6; Faizrakhmanova N. L. Legal positions of the Supreme Court of the Russian Federation // *Nalogoved*. 2021. No. 1. P. 77.

¹⁰² Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 11.12.2020 No. 03-04-07/108943 communicated by the Federal Tax Service of Russia to the lower tax authorities by the letter dated 23.12.2020 No. BS-4-11/21203@ // Access mode: *ConsultantPlus*; Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 22.01.2016 No. 03-11-11/2391 // Access mode: *ConsultantPlus*; Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 11.12.2015 No. 03-04-05/72641 // Access mode: *ConsultantPlus*.

¹⁰³ Decision of the Leninsky District Court of Kursk dated 10.07.2020, No. 2a-3543/32-2020 // Access mode: *ConsultantPlus*; Decision of the Budennovsk City Court of Stavropol Territory dated 25.12.2017, No. 2a-1423/2017 // Access mode: *ConsultantPlus*; Decision of the Novodvinsk City Court of the Arkhangelsk region dated 16.10.2018, No. 2a-751/2018 // Access mode: *ConsultantPlus*.

¹⁰⁴ Ruling of the Judicial Board for Administrative Cases of the Supreme Court of the Russian Federation dated 16.09.2020, No. 39-KAD20-2-K1 // Access mode: *ConsultantPlus*.

¹⁰⁵ Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 28.01.2021 No. 309-ES20-22246 in case No. A76-41591/2019 // *Garant* : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400187152/> (access date: 10.05.2023).

¹⁰⁶ Clause 7: Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 06.04.2021, No. BV-4-7/4549@ // *Garant* : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400451656/> (access date: 10.05.2023).

determining the actual liability of taxpayers whose activities are qualified as entrepreneurial as a result of tax control¹⁰⁷.

It should be recognised that the refusal to apply the professional tax deduction to such individuals is formal and unrelated to the substance of the right granted¹⁰⁸. This approach does not take into account that when drawing up the results of a tax audit (clause 3 of the Article 100 of the Tax Code) and making a decision on its results (clauses 7 and 8 of the Article 101 of the Tax Code), the tax authority should take into account not only the income of the taxpayer, but also the tax deductions to be applied (clause 3 of the Article 210 of the Tax Code). This approach is consistent with the principle of good tax administration.

Thus, although a public entity does not set out the specifics of tax control in relation to individuals whose activities qualify as entrepreneurial as a result of a tax audit, the courts, based on the general principles of tax authorities, rightly point out that it is inadmissible to create formal conditions for tax collection in this case beyond what is required by law. This ensures that the legitimate interests of taxpayers are taken into account.

There are also grounds to initiate a field tax audit if an individual receives income from sources outside Russia and fails to notify the tax authority of this. Although the relevant practice has not yet emerged, there are cases in which the tax authorities initiate a field tax audit of an individual on the basis of information received by the tax authorities through the automatic exchange of financial information¹⁰⁹.

Prior to 2020, a field tax audit in respect of individuals could also be conditioned on the receipt by individuals of income from the sale of immovable property if the individual taxpayer did not submit a tax declaration in respect of such income

¹⁰⁷ Ruling of the Judicial Board for Administrative Cases of the Supreme Court of the Republic of Tatarstan dated 22.03.2022, No. 33a-3360/2022 // Access mode: ConsultantPlus.

¹⁰⁸ Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 14.03.2019, No. 301-KG18-20421 in case No. A79-12226/2017 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/72196778/> (access date: 10.05.2023); Clause 32: Review of judicial practice of the Supreme Court of the Russian Federation No. 2 : 2019. : approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on 17.07.2019 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/72299918/> (access date: 10.05.2023).

¹⁰⁹ Decision of the Pervomaisky district court of the city of Kirov dated 23.03.2023 in case No. 2a-1277/2023 // Access mode: ConsultantPlus.

(subclause 2 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code). In this case, the tax authority had no other forms of control interaction with the individual other than a field tax audit. However, dated 2020, regulations of the clause 1.2. of the Article 88 and Article 214.10 of the Tax Code came into force, prescribing a desk audit in the event that the taxpayer received income from the sale of real estate or when receiving real estate as a gift, but did not submit a tax return. The new regulation was aimed at reducing the number of field tax audit of individuals. (*For more on the problems of tax control in this case, see paragraph 1 Chapter 3 of this paper*).

Particular attention should be paid to the fact that the transition to a field tax audit cannot be justified merely by the need to correct those errors committed by a tax authority which did not fully exercise its control powers at the stage of a desk audit. In this respect we must agree with those researchers who do not see grounds for revising erroneous decisions made by a tax authority on the basis of the results of desk audits in such cases.

110

At the same time, the position of the Constitutional Court of the Russian Federation expressed in the judgment in the case of citizens E.N. Besputin, A.V. Kulbatsky and V.A. Chaplanov, by virtue of which, in the event of exhaustion of the administrative procedures established by the Tax Code of the Russian Federation to correct erroneous decisions of the tax authorities which resulted in unjustified refund of tax amounts to the taxpayer, a civil law instrument of recovery of unjust enrichment from the taxpayer may be used¹¹¹. Among other things, attention should be drawn to the fact that the Constitutional Court of the Russian Federation itself, in the reasoning of the relevant ruling, specifically points out the need to determine the taxpayer's actual obligation in this case as part of the due diligence procedure. At the same time, the same Ruling casts doubt on the question of the possible effectiveness of a field tax audit in this case, which is in line with the previously

¹¹⁰ Kustova M.V. Guarantees of taxpayer's rights in pre-trial appeal procedures: consistency of legal positions // Vestnik (Herald) of Saint Petersburg University. Law. 2018. T. 9, No. 3. P. 367-368.

¹¹¹ Clause 4.1 of the statement of reasons : In the case on verification of constitutionality of certain provisions of the Tax Code of the Russian Federation and the Civil Code of the Russian Federation in connection with complaints of citizens E.N. Besputin, A.V. Kulbatsky and V.A. Chaplanov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.03.2017, No. 9-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (access date: 10.05.2023).

formulated position of the Constitutional Court of the Russian Federation on the inadmissibility of duplication of tax control measures¹¹².

All this calls into question the consistency of the legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation in terms of resolving the problem in question on the basis of an appeal to a civil law claim of unjust enrichment of the taxpayer. Moreover, the Constitutional Court of the Russian Federation draws attention to the fact that a tax deduction has been granted without legitimate grounds must be reliably established through due process, requiring examination of the same documents, investigation of the same factual circumstances which formed the basis for the original decision of the tax authority and, if necessary, obtaining and analysing additional information¹¹³. However, it can hardly be said that due process has been observed when a tax authority, after completing a desk tax audit and in the absence of a field tax audit, identifies circumstances which, in its view, show that an earlier tax deduction was inappropriate.

The analysis of court practice shows that the courts, guided by the position of the Russian Constitutional Court, in cases involving the recovery of unjust enrichment actually re-examine the declaration in which the taxpayer claimed the right to a personal income tax deduction, although re-examination of such a declaration is not provided for in the Tax Code¹¹⁴. In particular, the tax authorities, upon completion of a desk tax audit of the declaration, identify the facts of interdependence, which, in the opinion of the tax authorities, indicates the illegality of the deduction granted (clause 5 of the Article 220 of the Tax Code). On this basis, the tax authorities initiate the recovery of the improperly granted deduction by way of unjust enrichment¹¹⁵.

¹¹² On refusal to accept for consideration the complaint of limited liability company «Chebarkulskaya Ptitsa» on violation of constitutional rights and freedoms by the fourth clause 8 of article 101 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 10.03.2016 No. 571-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71374688/> (access date: 10.05.2023).

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ On refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Chekunova Elena Anatolievna on violation of her constitutional rights by Article 88 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 23.04.2015, No. 736-O // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70921384/> (access date: 10.05.2023).

¹¹⁵ Ruling of the First Court of General Jurisdiction dated 31.08.2022, No. 88-23408/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Third court of general jurisdiction dated 14.11.2022 No. 88-19400/2022 No. 2-490/2022 // Access mode:

Along with that, at the end of the desk audit, the tax authorities also reveal the facts of acquisition of residential property by taxpayers at the expense of funds provided from the budgets of the budgetary system of the Russian Federation, which is prohibited by the clause 5 of the Article 220 of the Tax Code. This also entails the recovery of improperly refunded tax as unjust enrichment of the taxpayer¹¹⁶. The same approach is used when the tax authorities discover, after a desk audit of the declaration, that the property-related personal income tax deduction was repeatedly granted (clause 11 of the Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation)¹¹⁷.

It also follows from an analysis of court practice that the tax authorities identify the circumstances outlined after desk audits as a result of: 1) internal control measures¹¹⁸; 2) work to update the information in the information resources of the tax authorities¹¹⁹; 3)

ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 16.08.2022 No. 88-27436/2022 // Access mode: ConsultantPlus.

¹¹⁶ Ruling of the First Court of General Jurisdiction dated 18.12.2019, No. 88-2247/2019 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Third Court of General jurisdiction dated 22.07.2020, No. 88-11343/2020, No. 2-2141/2019 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Sixth Court of General jurisdiction dated 02.08.2022, No. 88-15816/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Sixth Court of General Jurisdiction dated 02.03.2021, No. 88-4167/2021, 2-2437/2019 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Sixth Court of General jurisdiction dated 15.02.2021, No. 88-3290/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Sixth court of general jurisdiction dated 06.07.2020 No. 88-8482/2020 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Sixth court of general jurisdiction dated 22.06.2020 No. 88-7575/2020 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Eighth court of general jurisdiction dated 19.05.2020 No. 88-8430/2020 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Ninth court of general jurisdiction dated 30.06.2020 No. 88-1336/2020 // Access mode: ConsultantPlus.

¹¹⁷ Ruling of the Second Court of General Jurisdiction dated 13.09.2022, No. 88-18733/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Second Court of General jurisdiction dated 15.02.2023, No. 88-3968/2023 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Second court of general jurisdiction dated 09.02.2023 No. 88-41/2023 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Second court of general jurisdiction dated 15.11.2022 No. 88-22950/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Third court of common jurisdiction dated 01.03.2023 No. 88-4296/2023 No. 2-9552/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Third court of general jurisdiction dated 20.09.2021 No. 88-16176/2021 No. 2-650/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Third Court of General jurisdiction dated 25.10.2021 No. 88-18530/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Third court of general jurisdiction dated 08.02.2023 No. 88-1423/2023 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Third court of general jurisdiction dated 14.11.2022 No. 88-19400/2022 No. 2-490/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Third court of general jurisdiction dated 26.05.2020 No. 88a-6190/2020 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 20.10.2022, No. 88-31574/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 19.05.2022 No. 88-15505/2022 No. 2-224/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 09.12.2021, No. 88-33867/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 14.10.2021 No. 88-25091/2021 No. 2-179/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 02.03.2023, No. 88-2123/2023 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 15.12.2022 No. 88-32710/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 10.11.2022 No. 88-29160/2022 No. 2-1026/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 19.07.2022 No. 88-18721/2022 // Access mode: ConsultantPlus.

¹¹⁸ Ruling of the Fourth Court of General Jurisdiction dated 06.10.2022, No. 88-27998/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth Court of General jurisdiction dated 15.09.2022, No. 88-29097/2022, 2-6419/2021 // Access mode: ConsultantPlus.

¹¹⁹ Ruling of the First Court of General Jurisdiction dated 20.10.2021 No. 88-25098/2021 No. 2-264/2021 // Access mode: ConsultantPlus.

receipt of letters from the Russian Interior Ministry¹²⁰; 4) receiving information from civil registry offices¹²¹.

At the same time, the Tax Code does not bind the admissibility of a desk tax audit review with the tax authorities' receipt of information outside the desk audit. The Tax Code of the Russian Federation in terms of declared taxes does not provide for the discovery of a taxpayer's actual liability outside the scope of tax audits. Therefore, there are no legal grounds for replacing such audits with any other tax control measures in order to eliminate errors of the tax authorities. The use of various forms of control in the activities of tax authorities should not lead to duplication of control powers, including the revision of the results of a desk audit of a tax return of an individual on the basis of information obtained by the tax authorities outside the framework of proper legal procedures seems unacceptable.

Thus, the peculiarities of organisation of tax control in relation to individuals is the establishment of a complex multivariate system of interaction between tax authorities and taxpayers - individuals, as well as tax agents and other persons who have tax-relevant information. At the same time, the increasingly widespread introduction of information technology in the activities of tax authorities creates the prerequisites for the gradual reduction of cases of self-assessment of taxes payable by individuals, which can reduce the cost of tax control in relation to the largest category of taxpayers while focusing on the timely performance of the actual tax obligation by each of them.

As a consequence, the current stage in the development of the organisation of control over individuals is characterised by a gradual transition from the usual application of standard forms of control such as desk and field audits of a more sophisticated combination of tax procedures with the introduction of a number of special control tools. These include preliminary controls to ensure that tax agents properly current withhold tax from individuals; desk audits in the absence of a tax return; offering taxpayers documents that are pre-filled based on obtaining tax-relevant information from third parties, followed by automated audits, and others. This, in turn, requires clarification of approaches to the

¹²⁰ Ruling of the First Court of General Jurisdiction dated 19.08.2021, No. 88-19108/2021 // Access mode: ConsultantPlus.

¹²¹ Ruling of the First Court of General Jurisdiction dated 31.08.2022, No. 88-23408/2022 // Access mode: ConsultantPlus.

distribution of risks of non-receipt (untimely receipt) of taxes paid by individuals to the budget system, given the involvement of various actors in ensuring their proper calculation and the need to find a constitutional balance in ensuring the rights of each of them.

The reformatting of individuals' tax obligations is accompanied by their gradual removal, where possible, from independent computation of taxes payable, with a simultaneous expansion of the obligation to provide the tax authorities with the information necessary for such computation. However, this does not relieve taxpayers of the risk of tax losses to the budget when tax authorities calculate taxes on the basis of information provided by the taxpayer.

In addition to the recovery of such losses through the recovery of arrears and the imposition of penalties on them, liability for failure to provide the tax authorities with the information necessary for the calculation of taxes, comparable in its characteristics to liability for non-payment of taxes, is envisaged for taxpayers. At the same time, liability for failure to provide (improper provision) of such information, where it has resulted in non-payment (untimely payment) of taxes to the budget, should not exceed the level of liability for non-payment of taxes established by law, let alone become confiscatory in nature for taxpayers, based on the parameters of their economic activity.

Chapter 2. Common issues in ensuring the rights of individuals in the development of approaches to tax control

§1. The issues of using legal presumptions as a tool for optimizing tax control in taxation of individuals

The identified features of the organization of tax control over individuals can have a significant impact on the level of guarantees for the protection of their rights as taxpayers. The objective difficulties in identifying the actual economic content of taxable transactions performed by individuals within the framework of tax control, due to, among other things, the lack of their systematicity and the diversity of factors affecting them, can lead to significant costs in the control activities of the tax authorities.

The legislators' desire to ensure the effectiveness of tax control over individuals seems to explain the noticeable increase in legal presumptions in establishing the tax liabilities of the respective category of taxpayers. However, the use of such a tool in determining the object of taxation should be extremely balanced, as it may entail a threat of disturbing the fair balance of public and private interests due to the deviation from the principle of taxation of the real economic basis.

This issue deserves special attention in the context of a qualitative transformation in the organisation of tax control over individuals, aimed at continuing the search for a constitutional balance between reducing the public cost of tax control and aiming at taxing the real object formed by the taxpayer.

In the legal doctrine, the presumption is understood as an assumption of the existence of a certain fact expressly provided for by law and aimed at facilitating the procedure for proving certain facts¹²². Also, presumption is defined as a judgment, directly or indirectly established in law and of probabilistic nature, on the existence or non-existence of statutory or factual grounds for the emergence, modification or termination of rights and obligations, aimed at achieving the objectives of legal

¹²² See for more on this point: Mikhailov S.M., Olegov M.D. Establishment of circumstances of civil cases : some doctrinal and practical approaches // Topical problems of Russian law. 2021. No. 12. P. 63; Opalev R.O. Main provisions of the doctrine of proving in Russian arbitration process // Russian Justice. 2013. No. 4. P. Bonner A.T. Problems of establishing the truth in civil proceedings: monograph. SPb., 2009. P. 279; et al.

regulation¹²³. Presumptive taxation, in turn, is seen as a way of determining the tax payable based on conditional assumptions, presumptions and analogies rather than on actual financial results (indicators)¹²⁴.

Since the need to introduce presumptions into taxation is caused to a large extent by the difficulty of identifying the actual parameters of the object of taxation, they are used in relation to individuals primarily in the regulation of income taxation. In particular, it concerns the introduction of a ban on property deductions when purchasing property from a related person (clause 5 of the Article 220 of the Tax Code); the possibility of personal income tax deductions in the amount established by the tax law (subclause 1 of the clause 2 of the Article 220, Article 221 of the Tax Code); definition of the minimum income from sale of immovable property at least at cadastral value with a reduction coefficient dated 0,7 (Article 214.10 of the Tax Code).

However, it is not always the case that the designated presumptions used to optimise tax control achieve their objectives. Thus, the rules based on the presumption may include the possibility of an individual to reduce the income from the sale of property by the standard deduction amount, regardless of whether the property is acquired in a compensated or gratuitous transaction (subclause 1 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code). This presumption is based on the assumption that the taxpayer receiving income from the sale of the property in any case should have incurred expenses for the acquisition of such property. As M. Kustova and K. Maysheva rightly point out, such a presumption makes it possible to reduce the cost of tax administration of income from the sale of such property to the state¹²⁵. At the same time, this presumption is rebuttable, which is confirmed by the admissibility of the transition from the application of the property deduction in the normative value for the property deduction in the amount of actual expenses incurred.

¹²³ Shehekin D.M. Legal presumptions in tax law : textbook Moscow, 2002. P. 29.

¹²⁴ See more on this: Demin A.V. Presumption in tax law. Real and Presumptive Taxation // Financial Law. 2011. No. 9. P. 21; Demin A. V. Principle of certainty of taxation : monograph. M., 2015. P. 273; Demin A. V. Discretion in tax law // Vestnik of Perm University. Legal Sciences. 2017. No. 1. P. 52; Zaichikova O. M. Calculation of tax by calculation: problems of legal regulation // Russian Law Journal. 2022. No. 1. P. 143.

¹²⁵ Kustova M.V., Maysheva K.V. Acquisition of real estate through buyout of shares: problems of determining the holding period for the purposes of tax deduction on sale // Financial Law. 2021. No. 11. P. 45.

At the same time, the legislator's refusal to index the property deduction in the normative value raises questions. For example, since Part I of the Tax Code of the Russian Federation came into force, the normative value of the property deduction for income from the sale of residential property has not changed and amounts to 1 million rubles. At the same time, inflation over this period was 603%¹²⁶. This suggests that the presumption introduced for the purposes of simplifying tax control for individuals may not achieve its objectives.

If the amount of the deduction analysed as a standard deduction does not take into account changes in the amount of expenses that need to be incurred in order to receive income from the sale of property, this may in certain cases reduce its relevance by making the deduction more attractive in the amount of actual expenses incurred. Therefore, the goal of reducing the state's tax administration costs for desk audits by introducing a standard deduction may not be achieved.

Another legal presumption applied in tax control to individuals is the rule that an individual's income from the sale of immovable property is at least 0.7 of the cadastral value of such property for tax purposes (clause 2 of the Article 214.10 of the Tax Code).

The use of cadastral value is, in turn, conditioned by the presumption that such value is market value. This conclusion is based on the fact that the cadastral value is understood to be the result of valuation of a real estate object determined on the basis of pricing factors and in accordance with methodological guidelines on state cadastral valuation¹²⁷. The methodological guidelines, in turn, note that the cadastral value is determined on the basis of market information and other information related to the economic characteristics of the use of the real estate object¹²⁸. In this regard, determining the cadastral value involves calculating the probable amount of market typical costs necessary to acquire a real estate object in an open and competitive market¹²⁹. The

¹²⁶ Inflation figures are based on: Inflation Calculators // Inflation in Russia : [website]. URL: <https://уровень-инфляции.рф/инфляционные-калькуляторы> (access date 10.05.2023).

¹²⁷ Subclause 2, clause 1, Article 3 : On State Cadastral Valuation : Federal Law dated 03.07.2016 No. 237-FL : ed. dated 19.12.2022 // Collected Legislation of the Russian Federation. 2016. No. 27 (part I). Art. 4170.

¹²⁸ Clause 1, Clause 2 : On Approval of the Methodological Guidelines for the State Cadastral Valuation : Order of Rosreestr dated 04.08.2021 No. P/0336 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/403258234/> (access date: 10.05.2023).

¹²⁹ Clause 2, Clause 2 : On Approval of the Methodological Guidelines for the State Cadastral Valuation : Order of Rosreestr dated 04.08.2021 No. P/0336 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/403258234/> (access date: 10.05.2023).

presumption of consistency of the cadastral value with the market value of an object is also observed in the practice of the Constitutional Court of the Russian Federation¹³⁰.

The coefficient dated 0.7 to the cadastral value proposed by the legislator may be due to an attempt to solve the problem related to the multiplicity of reliable assessments of the analysed object. As V.A. Savinykh points out, the market value is, in fact, not a specific value but a confidence interval within which all procedurally reliable values of the market value of the object determined by appraisers fall¹³¹. In this connection, V.A. Savinykh comes to the logical conclusion that, in light of the interval nature, the value of the cadastral value which is within the confidence interval of the market value will be economically justified¹³².

In particular, under the current federal standards of appraisal and valuation activities it is envisaged that the result of the valuation (final value of the appraised item) is the value of the clause determined on the basis of the appraiser's professional judgment with consideration of the assumptions and limitations of the valuation which may be represented as a number and (or) a range of values (clause 14 of the Order No. 200 of the Ministry of Economic Development of Russia dated 14.04.2022). This interval of values of the final value of the valuation object allows taking into account that the valuation performed is not unambiguous and may deviate from other performed valuations within such an interval.

Thus, application of the coefficient 0.7 to the cadastral value when determining an individual's income from the sale of a real estate object testifies to the presumption that the individual's income cannot be less than the cadastral value of such real estate object taking into account the indicated coefficient. It seems that the coefficient 0,7 is aimed at taking into account the possible deviation of the cadastral value from other market

¹³⁰ On the case of checking the constitutionality of Article 402 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen O. F. Nizamova. F. Nizamova : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 15.02.2019 No. 10-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72075470/> (access date: 10.05.2023).

¹³¹ Savinykh V.A. In search of the content of the principle of economic feasibility of the cadastral value // Nalogoved. 2017. No. 10. P. 46; Savinykh, V. A. 8.2. What is the economic feasibility of cadastral value? Part II // Zakon : [website]. URL: https://zakon.ru/blog/2017/12/17/81_chno_takoe_ekonomicheskaya_obosnovannost_kadastrovoj_stoimosti_-_chast_ii (access date: 10.05.2023).

¹³² Ibid.

assessments of the real estate object value by 30% (the problem of plurality of reliable assessments of the analysed object).

It is interesting to note that V. Savinykh notes that the authorised agency can establish that a 30% deviation of the value from the market value determined in the valuation report in either direction will be within the limits of the confidence interval¹³³. In other words, he also considers 30% as a permissible interval for the deviation of the value of the assessed object.

Despite this, the imputation of income to an individual in the amount of the cadastral value with the application of a coefficient dated 0.7 for tax purposes does not seem uncontroversial. Thus, there are reasonable doubts that the taxpayer will in all cases seek to sell real estate at a value no lower than the cadastral value with the 0.7 coefficients applied. For example, in the event of an urgent need to sell a property due to relocation or due to an economic crisis, the sale price of the property may be below the cadastral value even taking into account the established coefficient, and consequently, below the market value. Therefore, in the absence of abuse by an individual¹³⁴, income tax will not be imposed on the actual economic gain from the sale of the property, but rather on the presumed gain.

For this reason, it seems necessary to consider as reputable the presumption that income from the sale of real estate was not less than 0.7 on the cadastral value. This would allow for objective and subjective factors that may affect the amount of the actual income received by the taxpayer in this case to be taken into account. However, the burden of proving that the indicated income was less than 0.7 on the cadastral value should be on the individual taxpayer.

In general, it appears that the use of legal presumptions in the regulation of tax relations requires special caution as it may lead to an unjustified shift in the balance towards the public entity. In this case, individuals as a socially vulnerable category of

¹³³ Ibid.

¹³⁴ On refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Kovrina Victoria Viktorovna on violation of her constitutional rights by part 4 of Article 18 of the Federal Law «On State Cadastral Valuation»: Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 02.07.2019, No. 1833-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/72291020/> (access date: 10.05.2023).

taxpayers may be deprived of tax opportunities that ensure a constitutionally balanced level of their tax burdens.

One of the manifestations of this problem is the direct refusal of the Tax Code to apply the professional tax deduction in the normative amount dated 20% of the income received by individuals who are not legally registered as individual entrepreneurs (Article 221 of the Tax Code). It appears that the very right to a 20% professional tax deduction was intended to simplify the tax treatment of individuals' taxable income from entrepreneurial activities. The simplification consists in the fact that individuals were not required to confirm their expenses in this amount, and the tax authorities were formally released from the need to control the amount of the professional tax deduction claimed by the entrepreneur. In addition, the limitation of the right to such a deduction in the statutory amount was intended to encourage individual taxpayers to register as individual entrepreneurs in the manner prescribed by law.

However, it is unlikely that this restriction should be applied literally to individuals who mistakenly do not regard their activities as entrepreneurial. This approach seems unreasonable from the point of view of the rights of individuals whose activities are recognised as entrepreneurial as a result of an audit, as they should be subject to the same rights as individual entrepreneurs (Article 11 of the Tax Code). Moreover, when additional personal income tax is charged in connection with the tax authority's qualification of an individual's activities as entrepreneurial, the tax authority must exercise its powers to determine his expenses by calculation¹³⁵. Such an approach is unjustified from the point of view of optimising tax control in relation to such individuals, as the tax authorities are subject to a considerable administrative burden in determining the expenses of an individual who, in contravention of the requirements of the Tax Code, has not recorded the expenses incurred.

However, an analysis of the appellate and cassation arbitration courts' practice in 2017-2023 has revealed that there is no uniform application of the rule in question. Thus,

¹³⁵ Clause 8 : On some issues arising in the application by arbitration courts of Part One of the Tax Code of the Russian Federation : Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 30.07.2013 No. 57 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/70440740/> (access date: 10.05.2023).

some courts, based on a literal interpretation of this provision, recognise that the professional deduction dated 20% of income received by individuals whose activities are recognised as entrepreneurial based on the results of a tax audit is inadmissible¹³⁶. At the same time, other courts recognise the deduction as allowable¹³⁷. In one such case, the court held that the mere absence of a citizen taxpayer's official IE status could not constitute grounds for applying a more burdensome tax regime to him; to do otherwise would not comply with the principles of equal taxation and economic viability of taxes.

138

It would appear that the denial of the professional tax deduction at the statutory amount allows the violation of the rights of taxpayers whose activities qualify as entrepreneurial on the basis of a tax audit, as they are deprived of an important guarantee that ensures their right to taxation of their net income.

Another manifestation of this problem can be seen in the legislator's restriction on the application of a property-related personal income tax deduction when an individual acquires a home from a related person (clause 5 of the Article 220 of the Tax Code)¹³⁹.

This restriction appeared in the original version of Article 220 of the Tax Code. It stated that a personal income tax deduction was not available for transactions between

¹³⁶ Ruling of the Arbitration Court of the Moscow District dated 26.09.2022, No. F05-3646/2021 in case No. A41-31644/2020 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/69170392/> (accession date: 10.05.2023); Resolution of the Seventh Arbitration Court of Appeal dated 27.07.2021 No. 07AP-5832/2021 in case No. A02-1269/2020 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/64546288/> (access date: 10.05.2023) this ruling was left unchanged by the Decision of the Arbitration Court of the West Siberian district dated 17.11.2021 No. F04-6127/2021 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/38189101/> (accession date: 10.05.2023); Ruling of the Eighteenth Arbitration Court of Appeal dated 15.09.2022 No. 18AP-10180/2022 in case No. A76-35614/2021 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/65287812/> (access date: 10.05.2023); Ruling of the Second Arbitration Court of Appeal dated 11.07.2019 No. 02AP-4562/2019 in case No. A28-12428/2018 // Access mode: ConsultantPlus.

¹³⁷ Ruling of the Fourteenth Arbitration Court of Appeal dated 18.02.2020 No 14AP-12231/2019 in case No A66-12391/2019 // Access mode: ConsultantPlus; Resolution of the Arbitration Court of the Volga District dated 16.06.2022, No. F06-18212/2022 in case No. A65-14889/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Resolution of the Fourth Arbitration Court of Appeal dated 12.09.2022, No. 04AP-3089/2022 in case No. A78-11159/2021 // Access mode: ConsultantPlus : this ruling was cancelled by the ruling of the Arbitration Court of the East Siberian District on 14.12.2022, No. F02-6145/2022 in case No. A78-11159/2021 // Access mode: ConsultantPlus.

¹³⁸ Ruling of the Fourth Arbitration Court of Appeal dated 12.09.2022 No. 04AP-3089/2022 in case No. A78-11159/2021 // Access mode: ConsultantPlus: this ruling was abolished by the ruling of the Arbitration Court of the East Siberian District on 14.12.2022, No. F02-6145/2022 in case No. A78-11159/2021 // Access mode: ConsultantPlus.

¹³⁹ Nelyubin, I. D. Tax risks in transactions concluded between related parties // Financial Law. 2022. No. 1. P. 43; Kopina, A. A. Privileges on personal income tax: general conditions and practice of application (part two: property tax deduction) // Nalogi. 2017. No. 20. P. 8; Kopina, A. A. Tax control in connection with transactions between interdependent persons vs receiving an unjustified tax benefit // Taxes. 2016. No. 9. P. 15; Churyaev, A. V. Consideration by courts of disputes related to obtaining a property tax deduction for personal income tax // Judge. 2016. No. 2. P. 58; Kopina, A. A. Influence of interdependence on the legal position of taxpayers physical persons // Taxes. 2013. No. 5. P. 38.

individuals who were related in accordance with clause 2 Article 20 of the Tax Code. Clause 2 Article 20 of the Tax Code provided for the possibility of recognising individuals as related in court if the relationship between them could affect the results of transactions involving the sale of goods (work and services). Thus, a property deduction for the purchase of residential property was initially prohibited where a court ruled that the relationship between the seller and the buyer could influence the outcome of the transaction. Since 2008, this rule has been amended (Article 220 of the Tax Code as amended by Federal Law No. 284-FL dated 29.11.2007), and the prohibition of the property deduction became applicable regardless of whether the relationship between the individuals influenced the transaction or not.

In 2010, the Constitutional Court for the first time analysed this provision and adopted two Rulings in which it noted that this property deduction is a tax exemption and, therefore, the legislator is entitled to establish cases where such a deduction is not applicable¹⁴⁰. However, in his third Ruling on the application to challenge this provision, Judge G.A. Gadzhiev of the Russian Constitutional Court in his dissenting opinion pointed out that the right to this property deduction could not be restricted in connection with the recognition of persons as interdependent without regard to the effect of this interdependence on the results of the transaction¹⁴¹.

Subsequently, in 2015, the Russian Constitutional Court revealed the reasons for allowing a restriction on the right to a property deduction in a transaction between related parties, stating that such regulation was due to the difficulty of establishing the real nature of transactions involving the sale and purchase of real estate concluded between related

¹⁴⁰ On refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Fedorak Elena Sergeevna of violation of her constitutional rights by the provisions of subclause 2 of clause 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 23.03.2010, No. 447-O-O // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1695069/> (access date: 10.05.2023); Ruling On the refusal to accept for consideration the complaint of citizen Kirichenko Natalia Yurievna on violation of her constitutional rights by clause twenty-sixth point 2 of clause 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 26.01.2010, No. 153-O-O-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/12174286/> (access date: 10.05.2023).

¹⁴¹ On refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Shilov Aleksey Andreevich on violation of his constitutional rights by the provisions of clause 1 of Article 20 and subclause 2 of clause 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 17.06.2010, No. 904-O-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/1795943/> (access date: 10.05.2023).

individuals¹⁴². Having regard to the legal positions of the Russian Constitutional Court, the Supreme Court, in applying the provisions of clause 5 Article 220 of the Tax Code, proceeded from its literal content and refused to allow a taxpayer to claim a tax deduction without investigating whether the interdependence had influenced the results of the transaction they had concluded¹⁴³.

Courts of general jurisdiction take a similar position, which is reflected in the court practice. For example, based on a review of recent court practice in cassation courts, it was found that the courts always refuse to allow a taxpayer to claim a property-related deduction if the transaction was made with an interdependent person¹⁴⁴. However, the courts do not examine whether an individual's relatedness influenced the transaction, noting that the limitation set out in clause 5 Article 220 of the Tax Code is due to the complexities of tax control.

Thus, it is the difficulties of tax control in relation to a transaction between related individuals that are the basis for the denial of a property tax deduction for the purchase of residential property.

It is impossible to agree with this approach of the legislator, the Constitutional Court of the Russian Federation, the Supreme Court of the Russian Federation and the courts of general jurisdiction because the property deduction for the purchase of residential real estate reveals signs of an element of the tax base that ensures the determination of subjectively net income of an individual subject to taxation. Expenses for the purchase of residential real estate are expenses necessary for the wellbeing of an

¹⁴² On refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Igor Evgenievich Andrievsky on violation of his constitutional rights by the provisions of clause 1 of Article 20, as well as clauses 1 and 2 of Article 105.1 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 27.10.2015, No. 2538-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71253016/> (access date: 10.05.2023).

¹⁴³ Ruling of the Judicial Collegium for Administrative Cases of the Supreme Court of the Russian Federation dated 25.07.2017, No. 18-KG17-92 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71752122/> (access date: 10.05.2023).

¹⁴⁴ Ruling of the Third Court of General Jurisdiction dated 14.11.2022 No. 88-19400/2022 No. 2-490/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Fourth court of general jurisdiction dated 16.08.2022 No. 88-27436/2022 // Access mode: ConsultantPlus. ; Ruling of the Sixth court of general jurisdiction dated 15.11.2022 No. 88-24838/2022 in case No. 2-1123/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Seventh court of general jurisdiction dated 25.05.2022 No. 88a-8009/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Seventh court of general jurisdiction dated 03.03.2021 No. 88a-2700/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Seventh court of general jurisdiction dated 22.01.2020 No. 88a-918/2020 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the First court of general jurisdiction dated 31.08.2022 No. 88-23408/2022 // Access mode: ConsultantPlus. ; Ruling of the Eighth court of general jurisdiction dated 05.11.2020 No. 88a-16869/2020 No. 2a-862/2020 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Ninth court of general jurisdiction dated 14.10.2020 No. 88a-6970/2020 // Access mode: ConsultantPlus.

individual, allowing the exercise of his/her constitutional right to housing. The possibility to take such expenses into account as part of a property tax deduction is a necessary element for calculating the tax base for personal income tax purposes for the purpose of taxing an individual's subjective net income¹⁴⁵, the right to which the taxpayer is deprived only because the tax authorities have difficulty verifying compliance with the conditions for its exercise. At the same time, the Russian Constitutional Court rightly assumes that the objective of rational organisation of the authorities alone cannot serve as grounds for restricting rights and freedoms¹⁴⁶.

Thus, the way in which the legislator protected fiscal interests by prohibiting the receipt of a property deduction for the acquisition of housing under a transaction with an interdependent individual appears to be unacceptable because, by protecting the fiscal interests of a public entity, it results in a disproportionate restriction on the constitutional right of individuals to housing.

By limiting the right to a property-related tax deduction under clause 5 Article 220 of the Tax Code, the legislator introduces a presumption that the terms and/or results of the transaction to acquire a personal residence have been influenced. Moreover, this influence led to a distortion of the economic results of the transaction, which precludes the taxpayer from being entitled to a property-related tax deduction. Consequently, the rule in the clause 5 Article 220 of the Tax Code establishes a presumption that the transaction he carried out had no economic result or that its economic result was distorted.

¹⁴⁵ Romenko V.A. Limitation of the Right to Property Tax Deductions in Transactions between Interdependent Persons // *Nalogoved.* 2020. No. 7. P. 57.

¹⁴⁶ On the case of checking the constitutionality of Article 402 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen O. F. Nizamova. F. Nizamova : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 15.02.2019 No. 10-P // *Garant* : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72075470/> (access date: 10.05.2023) ; On the case on checking the constitutionality of Part 1 of Article 46 of the Federal Law «On insurance contributions to the Pension Fund of the Russian Federation, the Social Insurance Fund of the Russian Federation, the Federal Fund of obligatory medical insurance» and Article 20 of the Federal Law «On amendments to certain legislative acts of the Russian Federation and the recognition of certain legislative acts (provisions of legislative acts) of the Russian Federation as null and void in connection with the adoption of the Law of the Russian Federation». : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 17.01.2018 No. 3-P // *Garant* : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71755204/> (access date: 10.05.2023); On the case of checking the constitutionality of clause 2 of Article 5 of the Federal Law «On Prosecutor's Office of the Russian Federation» in connection with the complaint of citizen B.A. Kekhman : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 18.02.2000, No. 3-P // *Garant* : [website]. URL: <https://base.garant.ru/1352080/> (access date: 10.05.2023).

Thus, a taxpayer who has entered into a transaction with an interdependent person is imputed an unjustified right to a property-related tax deduction solely because he is in a legal state of interdependence. As a result, the balance of public and private interests is disturbed because the taxpayer, in the absence of constitutional and legal grounds for restricting the right to a property-related tax deduction, may pay more tax to the budget than would have been paid to the budget under comparable circumstances had the transaction taken place between independent persons.

The doctrine also supports the position that the provision of clause 5 Article 220 of the Tax Code substantially limits the rights of taxpayers who are interdependent but do not use this to reduce their tax liabilities¹⁴⁷.

Thus, being oriented towards increasing the efficiency of tax control with the maximum simplification of the relevant procedures for taxpayers, the introduction of features of the organisation of control interaction with individuals is not always accompanied by the maintenance of an optimal level of guarantees ensuring the protection of the rights of taxpayers in the context of the balance of public and private interests. Legal presumptions introduced by a public entity due to the complexity of tax control over individuals may undermine the right of individuals to pay taxes in the amount not exceeding the amount stipulated by the law.

In this respect, regulatory recognition as a reputable presumption that income from the sale of real estate is not less than 0.7 on the cadastral value seems necessary to allow for objective and subjective circumstances that may have influenced the amount of income actually received (Article 214.10 of the Tax Code).

It also raises objections as not compliant with the balance of private and public interests to refuse to apply the presumption to an individual, whose activities are recognised as entrepreneurial as a result of tax control, that his expenses amounted to at least 20% of the imputed income from entrepreneurial activities (Article 221 of the Tax Code).

¹⁴⁷ Altukhova E.V. Interdependence of physical persons for taxation purposes // Law and Economy. 2009. No. 10. P. 49.

At the same time, given the necessity of the social state to tax subjective net income from the constitutional positions, it seems unjustified to deny individuals a deduction for the purchase of a residential property solely because of the interdependence of the seller and the buyer (clause 5 Article 220 of the Tax Code).

§2. Limits of protection of legitimate expectations of individuals as a result of tax control

A number of problems relating to the maintenance of the necessary level of guarantees for the rights of individuals in relation to tax controls are due to the particular sensitivity of this category of taxpayers, who are not well informed about tax matters, to forming justified expectations on the results of interaction with the tax authorities.

The legislation on taxes and levies does not contain the concept of a taxpayer's legitimate expectation. This concept is the result of the development of legal doctrine as well as the development of jurisprudence. Legal doctrine recognises that the principle of protection of legitimate expectations is necessary to resolve the conflict arising between the expectation created by the conduct of a public authority and the need for the public authority to change the conduct resulting in the violation of a previously created expectation¹⁴⁸.

The UK jurisprudence recognises two types of legitimate expectations that are subject to protection: procedural legitimate expectation, i.e. the taxpayer's expectation that the necessary procedure will be completed¹⁴⁹, and substantive legitimate expectation that the applicant will receive the necessary material benefit¹⁵⁰. In the doctrine, procedural legitimate expectation refers to the adoption of an administrative decision within the framework of the relevant procedure, and substantive legitimate expectation refers to the expectation of receiving a certain benefit as a result of an administrative decision¹⁵¹.

¹⁴⁸ Robert T. Legitimate expectations and proportionality in administrative law. 2000. P. 41.

¹⁴⁹ R (GSTS Pathology LLP &Ors) v Revenue and Customs Commissioners [2013] BVC 557. Text : electronic // Croner-i navigate. URL: https://library.croneri.co.uk/cch_uk/bvc/2013-bvc-557 (access date: 10.05.2023).

¹⁵⁰ Ibid.

¹⁵¹ Esther Drabkin-Reiter, The Europeanisation of the law on legitimate expectations : recent case law of the English and European Union courts on the protection of legitimate expectations in administrative law, 2015. Text : electronic // European University Institute : web site. URL: https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/40324/2015_Drabkin-Reiter_LLM.pdf?sequence=1&isAllowed=y (access date: 10.05.2023).

Moreover, such an expectation must have a legitimate opportunity to be enforced and protected by a court¹⁵².

UK jurisprudence recognises the principle of protecting legitimate expectations, which involves judicial protection of such expectations if the following requirements are met¹⁵³: first, the applicant has an expectation of certain conduct from the public authority, second, the public authority has created the expectation through certain acts or actions, third, the applicant's expectation is legitimate, fourth, it would be unfair to take advantage of the public authority's power to violate the applicant's expectations.

Representatives of the legal doctrine note that «in order for an expectation to become legitimate and entitled to protection, it must have some kind of legal basis, for example in the provisions of normative and individual legal acts or in assurances given by bodies within their competence, in the regularity of a certain practice of a public body»¹⁵⁴.

Cernovol K.A. based on the analysis of the historical aspect of the concept of legitimate expectations in the law of some European countries comes to the conclusion that «the concept of protection of legitimate expectations follows from the principles of the rule of law, legal certainty, good faith and trust in the state in their combination»¹⁵⁵. He also draws attention to the fact that «legitimate expectations arise from acts and/or explicit «promises» of public authorities in some form, on the basis of which the subject may have had expectations about a particular state of affairs in a particular legal situation»¹⁵⁶.

¹⁵² Farrah, A. The coherence of the doctrine of legitimate expectations / A. Farrah, A. Perry. Text : electronic // The Cambridge Law Journal. 2014. Vol. 73, No. 1. P. 63 URL: <https://www.jstor.org/stable/24693966> (access date: 10.05.2023).

¹⁵³ Clause 72: R (GSTS Pathology LLP &Ors) v Revenue and Customs Commissioners [2013] BVC 557. Text : electronic // Croner-i navigate : web site. URL: https://library.croneri.co.uk/cch_uk/bvc/2013-bvc-557 (access date: 10.05.2023); para 69 : The Queen on the Application of Telefonica Europe Plc and Telefonica UK Limited v The Commissioners for HM Revenue and Customs : 2016 UKUT 0173 (TCC). Text : electronic // Gov.uk : web site. URL: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/576e5eb5e5274a0da90000a2/Telefonica-v-HMRC.pdf> (access date: 10.05.2023).

¹⁵⁴ Arapov N.A. The fiduciary state and legitimate expectations (based on the principle of maintaining trust). SPb., 2020. P. 214.

¹⁵⁵ Chernovol K. A. The Concept of Legal Expectations : European and Russian Experience // Jurisprudence. 2019. T. 63, No. 1. P. 186.

¹⁵⁶ Ibid.

The legitimate expectations of the taxpayer, according to S.A. Yadrikhinsky, are linked to «the tax authority's bona fide performance of its duties and its compliance with imperative prohibitions and restrictions»¹⁵⁷. S.A. Yadrikhinsky also points out, based on foreign jurisprudence, that «the doctrine of legitimate expectation postulates that any promise made by the state generates in the taxpayer as a reasonable person an expectation of its fulfilment, which should be protected by law to the extent that this expectation is reasonable»¹⁵⁸. Concretising the notion of a promise, he notes that «the promise can be expressed in various ways, such as by imposing duties on officials, granting the taxpayer rights, benefits or other preferences, or by applying certain practices regularly»¹⁵⁹.

M.A. Kondrashova points out that: «the doctrine of legitimate expectations, on the one hand, does not limit the freedom of public authorities and local self-government bodies represented by their officials to make decisions aimed at achieving the common good and on the other hand protects the interests of private persons as it makes it possible to take into account not only the fact of an unexpected change in the decision or practice of a public authority, but also the conditionality of such a change by the public interest»¹⁶⁰.

A.V. Demin describes the situation in which it is permissible to raise the issue of a breach of the principle of legitimate expectations as follows: «if a taxpayer has been treated in a certain way for a certain period of time and then a different decision is taken with reference to discretion, he is entitled to demand an explanation and raise the issue of a violation of the principle of certainty and legitimate expectations»¹⁶¹.

O.A. Nogina and S.V. Ovsyannikov also note that «in the sphere of tax relations, the legitimacy of a taxpayer's expectations is determined on the basis of the benefits and advantages granted to him by tax legislation, which relate to the realisation of both the taxpayer's property rights associated with a reduction or exemption from tax exemption

¹⁵⁷ Yadrikhinsky S. A. On the issue of realisation of the legitimate interest of the taxpayer // *Taxes*. 2019. No. 6. P. 15-18.

¹⁵⁸ Yadrikhinsky S. A. The doctrine of legitimate expectations in tax relations // *Russian Journal of Legal Studies*. 2018. No. 4. P. 78.

¹⁵⁹ *Ibid.*

¹⁶⁰ Kondrashova M. A. Correlation of estoppel and the doctrine of legitimate expectations // *Bulletin of Civil Law*. 2020. No. 3. P. 207.

¹⁶¹ Demin A. V. *Principle of taxation certainty : a monograph*. M., 2015. P. 124.

and his rights in the sphere of non-property relations, in particular tax control and liability relations»¹⁶².

Thus, it is possible to highlight the following characteristic features of the legitimate expectations of the taxpayer that are subject to protection: 1) expectations of the taxpayer arise from the acts of authorized bodies regarding a particular state of affairs in a particular legal situation; 2) consideration of legitimate expectations provides protection against an unexpected change in the decision or practice of a public authority; 3) legitimate expectations rise in the taxpayer regarding the decision taken, which does not correspond to the previous conduct of the tax authority. In other words, as a general rule, protection of a taxpayer's legitimate expectation means that taxpayers should not be subjected to the negative consequences of the tax authority changing its previously expressed legal position in relation to the taxpayer.

In order to determine the limits of protection of legitimate expectations of individual taxpayers, it is necessary to refer to the legal regulation which establishes for all taxpayers the general legal consequences of violation of such legitimate expectations.

Initially, it should be noted that domestic tax law recognises the need to protect the legitimate expectations of the taxpayer¹⁶³. This is manifested, for example, in the fact that the taxpayer shall not be subject to accrual of penalties, if the arrears were formed by him as a result of the implementation of written explanations on the application of tax legislation, which were given to him, or to an indefinite circle of persons by the tax authority within its competence (subclause 3 of the clause 7 of the Article 75 of the Tax Code). Moreover, the taxpayer's guilt in committing a tax offence is excluded if the taxpayer was guided by such written explanations (subclause 3 of the clause 1 of the Article 111 of the Tax Code).

¹⁶² Nogina O. A., Ovsyannikov S. V. Protection of legitimate expectations of the taxpayer in conditions of action and application of anti-abuse tax rules : balance of private and public interests // Bulletin of Saint Petersburg University. Law. 2022. T. 13, No. 1. P. 94.

¹⁶³ Sedova J. I. The principle of estoppel and waiver in commercial turnover of the Russian Federation. M., 2014. P. 72-73.: Applicable parts of the monograph: clause 1.3.3 «Correlation of the principle of estoppel with the principle of balance of public and private interests», Chapter 1 «The concept and legal nature of the principle of estoppel», clause 2.2.1.1 «Creating a situation of estoppel by tax authorities against a bona fide taxpayer», Chapter 2 «Prospects of application of the principle of estoppel in commercial turnover of the Russian Federation».

Explanations from the Federal Tax Service, as a professional taxpayer with control and oversight functions, can raise legitimate expectations among taxpayers who follow such explanations regarding the proper performance of their tax obligations¹⁶⁴. In this respect, the Russian Constitutional Court has noted that explanations from the Federal Tax Service of Russia are essential because they allow the formal certainty of tax law to be achieved and ensure uniform application of tax law¹⁶⁵.

It is noteworthy that, in judicial practice, the limits of protection of a taxpayer's legitimate expectations are further extended, which is reflected in the refusal of tax authorities to recover from taxpayers not only penalties, but also the arrears themselves, in connection with such protection. For example, the Supreme Court of the Russian Federation considered a situation in which a tax authority, having ignored the Russian Federal Tax Service's explanations, made a decision on the results of an audit charging a taxpayer with additional VAT and penalties in connection with the incorrect application of the taxation procedure for bonuses (bonuses) for purchasing a certain volume of goods¹⁶⁶.

The taxpayer pointed out that he had been guided by a clarification from the Federal Tax Service of Russia which had been ignored by the tax authority. The Supreme Court noted that a clarification by the Federal Tax Service of Russia was capable of raising legitimate expectations among taxpayers as to whether their conduct had been assessed by the state as lawful. Guided by this position, the Supreme Court overturned the tax authority's decision, thereby relieving the taxpayer of arrears and penalties due to the fact that the tax authority's legitimate expectations had been violated.

Thus, a public entity acknowledges that the Federal Tax Service of Russia clarifications may create legitimate expectations for the taxpayer and, therefore,

¹⁶⁴ Clauses 1, 2, 5.6, 6.3 of Regulation on Federal Tax Service : Resolution of the Government of the Russian Federation as dated 30.09.2004 No. 506 : edit. dated 17.08.2021 // Collection of Laws of Russian Federation. 2004. No. 40. Art. 3961.

¹⁶⁵ Clause 3 of the statement of reasons : On the case of checking the constitutionality of clause 1 of part 4 of article 2 of the Federal Constitutional Law «On the Supreme Court of the Russian Federation» and clause 3 of subclause 1 of article 342 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of Open Joint Stock Company «Gazprom Neft» : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 31.03.2015, No. 6-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70831634/> (access date: 10.05.2023).

¹⁶⁶ Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 14.11.2019 No. 305-ES19-14421 in case No. A41-76253/2018 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/73012888/> (access date: 10.05.2023).

adherence to such clarifications should not result in negative property consequences for the taxpayer in the form of penalties and fines. Moreover, following such clarifications may also allow the courts to exempt the taxpayer from the payment of arrears.

In order to protect legitimate expectations, the Supreme Court of the Russian Federation noted that adverse property consequences of mistakes made by tax authorities cannot be unconditionally imposed on bona fide participants in the turnover who relied in determining their rights, obligations and, ultimately, their property status on prior law enforcement acts and (or) established approaches in law enforcement practice to the application of legal rules by tax authorities¹⁶⁷.

Turning to the emergence of legitimate expectations about the results of desk tax audit, it should be noted that the prerequisite for such expectations may be the absence of identified errors and (or) contradictions in the tax return (clause 3 of the Article 88 of the Tax Code). In this regard, the taxpayer has the right to assume that if the tax authority does not request explanations, then the tax authority has no doubts about the correctness of the calculated tax amount¹⁶⁸.

The protection of legitimate expectations is achieved, first of all, by the fact that the results of a desk tax audit cannot be reviewed outside the procedure established by tax legislation, which is the field tax audit. At the same time, there are no grounds for concluding that the legitimate expectations of a taxpayer have been violated if a tax authority establishes new factual circumstances based on the examination of new evidence which was not available to the tax authority during a desk tax audit of an individual's tax declaration¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 23.05.2022 No. 306-ES21-26423 in case No. A55-12839/2020 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404640997/> (access date: 10.05.2023).

¹⁶⁸ On the complaint of open joint-stock company «Vostoksibelectrosetstroy» on the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of the third and fourth articles 88, clause 1 of Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation and clause 4 of Article 200 of the Arbitration Procedure Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court dated 12.07.2006, No. 267-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/12149923/> (access date: 10.05.2023).

¹⁶⁹ On refusal to accept for consideration the complaint of Limited Liability Company «Chebarkulskaya Ptitsa» on violation of constitutional rights and freedoms by clause four of clause 8 of Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 10.03.2016, No. 571-O (clause 2 of the statement of reasons) // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71374688/> (access date: 10.05.2023).

In this connection, one must agree with the position of the Constitutional Court of the Russian Federation that an act and decision on a desk tax audit are not explanations on the application of the legislation on taxes and levies, in connection with which the existence of a decision on the results of a desk tax audit does not exclude bringing a taxpayer to responsibility and payment of penalties for failure to fulfil tax payment obligations established during a desk tax audit¹⁷⁰.

However, if the tax authority had the necessary information as part of a desk tax audit, it appears that the taxpayer is entitled to rely on the results of such a desk tax audit in determining the amount of tax liabilities in the next tax period. Thus, the taxpayer's expectation concerning the audit of the tax return by the tax authorities is secured by the respective obligation of the tax authorities (clause 2 of the Article 22, clause 2 of the Article 87 of the Tax Code). Therefore, it appears that the tax authority cannot, in the absence of objective prerequisites, revise the results of a desk tax audit, which confirmed the taxpayer's compliance with tax legislation.

Therefore, the taxpayer is entitled to assume that if the tax authority considered the taxation procedure applied by the taxpayer in one tax period to be in compliance with tax law, then in another tax period the tax authority cannot arbitrarily conclude that the taxation procedure previously audited violates the requirements of tax law. At the same time, a review may be justified if the tax authority would have obtained new evidence which was not available to the tax authority in the original audit.

Guided by the peculiarities of tax control in relation to individuals, taking into account their objective characteristics, let us consider the limits of protection of legitimate expectations of an individual in the framework of tax control. At the same time, as already noted, it should be taken into account that tax control is carried out in respect of those entities that are obliged to calculate the amount of tax. In this regard, the parameters of protection of legitimate expectations of a taxpayer who is an individual may differ.

¹⁷⁰ On refusal to accept for consideration the complaint of limited liability company «Pollux» on violation of constitutional rights and freedoms by point 8 of article 75 and sub-point 3 of point 1 of article 111 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 20.12.2016, No. 2672-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71594336/> (access date: 10.05.2023).

Thus, an individual who undergoes a tax payment in the performance of the duties of a tax agent has the right to expect that the tax agent performs such duties in accordance with the requirements of tax law. In order to protect the individual's legitimate expectations and to safeguard public interests, the legislator imposes negative property consequences of the tax agent's wrongful failure to perform its duties of the agent itself rather than on the individual who is a personal income taxpayer.

This is confirmed by the fact that if a tax authority discovers, based on the results of a tax audit, that the tax agent has improperly failed to withhold tax amounts, these amounts are subject to additional charges to the tax agent (clause 10 of the Article 226 of the Tax Code). Moreover, penalties are imposed on the amount of tax which was not remitted to the budget by the tax agent on time (clause 1 of the Article 75 of the Tax Code).

Where an individual calculates tax himself and submits a tax declaration to the tax authority (Article 229.1 of the Tax Code), legitimate expectations may be created by the absence of comments on the results of a desk tax audit of such a tax declaration. This approach is consistent with general guarantees of taxpayers' rights in relation to the results of a desk audit.

However, in the case of individuals, it is debatable whether the protection of legitimate expectations in the event that the tax authority improperly exercised its powers as part of desk tax control. These are situations when, in the absence of objective obstacles, the tax authority did not find any violations of the tax law by an individual, which allowed the taxpayer to assess his behaviour as lawful. However, the tax authority then changes its assessment of the taxpayer's behaviour and ceases to regard it as lawful.

The practice of the Russian Supreme Court and the Russian Constitutional Court does not take a uniform approach to protecting an individual's legitimate expectations in the case in question. This is evidenced by the practice of the Supreme Court in cases in which it has assessed the admissibility of protecting an individual's expectations arising from the actions of a tax agent in calculating and withholding tax and from the inaction

of the tax authorities expressed in passive observation of the individual's wrongful activities¹⁷¹.

In one case, a taxpayer had been renting out non-residential premises for a long time, but the tax authorities saw no reason to clarify the taxpayer's tax liabilities due to the entrepreneurial nature of his activities. This activity was qualified as entrepreneurial only when the taxpayer claimed the property tax deduction for the sale of these properties. Personal income tax on income received by an individual from renting out non-residential premises was withheld and paid by tax agents.

Therefore, in order to claim a property-related deduction, the taxpayer reflected in the income from the sale of these premises in his tax declaration as income from non-entrepreneurial activities in the absence of claims by the tax authorities in previous tax periods both against him and the tax agent. The tax authority did not inform the taxpayer about the need to pay taxes based on the nature of his activities as an entrepreneur and did not offer to correct the mistakes identified in the course of desk tax audits. The reclassification of the taxpayer's activities as entrepreneurial took place only in the course of a field tax audit.

In the circumstances, the Supreme Court concluded that the conduct of tax agents and tax authorities had created legitimate expectations of the taxpayer regarding the proper performance of his tax obligations. The need to take account of such legitimate expectations predetermined: a) the taxpayer cannot be denied a personal income tax deduction despite the fact that the taxpayer's activities met the characteristics of entrepreneurial activity; b) the taxpayer cannot be held liable for failure to pay taxes in connection with entrepreneurial activities despite the fact that the taxpayer had committed an offence of tax non-payment.

In the opinion of the Supreme Court of the Russian Federation, the conclusion that a taxpayer has formed legitimate expectations subject to judicial protection may be made

¹⁷¹ Ruling of the Judicial Board for Administrative Cases of the Supreme Court of the Russian Federation dated 10.04.2019, No. 51-KA19-1 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 06.03.2018 No. 308-KG17-14457 in case No. A53-18839/2016 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71893288/> (date of access: 10.05.2023); Decision of the Arbitration Court of the Ural District dated 13.06.2019 No. F09-3168/19 in case No. A76-32073/2018 // Access mode: ConsultantPlus.

if the following facts are established: the tax authority had data during desk audits to determine the nature of the taxpayer's activities as entrepreneurial, but did not use them to clarify its tax liabilities. It appears that the above position of the Supreme Court is fully in line with doctrinal approaches regarding the protection of a taxpayer's legitimate expectation.

It should be noted that the above position of the Supreme Court regarding the need to protect legitimate expectations when tax authorities qualify an individual's activity as entrepreneurial based on the results of a tax audit has been taken by the lower courts. An analysis of court practice dated 2018 to April 2023 shows that the courts are examining in detail the factual circumstances affecting the qualification of an individual's activities as entrepreneurial, including the results of desk audits of taxpayers' declarations, the results of audits of information received by the tax authorities from tax agents and other information.

However, in 17 of the 20 cases identified, the courts denied taxpayers the protection of legitimate expectations on the grounds that the tax authorities did not have the necessary information to conclude that their activity was entrepreneurial in nature¹⁷².

¹⁷² Ruling of the First Arbitration Court of Appeal dated 25.03.2020 No. 01AP-458/2020 in case No. A79-5754/2019 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Sixth Arbitration Court of Appeal dated 15.03.2023 No. 06AP-7503/2022 in case No. A37-1956/2022 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Arbitration Court of the Volga District dated 15.06.2022 No. F06-18254/2022 in case No. A65-22557/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Arbitration Court of the Volga District dated 23.12.2020, No. F06-56314/2019 in case No. A65-9980/2019 // Access mode: ConsultantPlus. : Denied to refer the case No. A65-9980/2019 to the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation for review of this ruling by the Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 21.04.2021, No. 306-ES21-4099 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Arbitration Court of the North-Western District dated 17.06.2020 No. F07-6158/2020 in case No. A56-77672/2019 // Access mode: ConsultantPlus. : refused to transfer case No. A56-77672/2019 to the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation for review of this ruling by Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 14.10.2020, No. 307-ES20-14694 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74661432/> (accession date: 10.05.2023); Ruling of the Arbitration Court of the North-Western District dated 03.04.2023 No. F07-2961/2023 on case No. A66-1532/2022 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/41428109/> (date of access: 10.05.2023); Ruling of the Fourteenth Arbitration Court of Appeal dated 22.09.2020 No. 14AP-5965/2020 in case No. A44-8385/2019 // Access mode: ConsultantPlus. : This ruling was left unchanged by the ruling of the Arbitration Court of the Northwestern District dated 10.12.2020 No. F07-14806/2020 // Access mode: ConsultantPlus. and refused to transfer the case No. A44-8385/2019 to the Judicial Chamber on Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation for review of the decision by the Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 19.03.2021, No. 307-ES21-1615 // Garant: [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400399211/> (access date: 10.05.2023); Ruling of the Fourteenth Arbitration Court of Appeal dated 07.10.2019 No. 14AP-8075/2019 in case No. A44-3073/2019 // Access mode: ConsultantPlus : this ruling was left unchanged by the ruling of the Arbitration Court of the North-Western District dated 11.12.2019, No. F07-14774/2019 // Access mode: ConsultantPlus. and refused to transfer case No. A44-3073/2019 to the Judicial Panel for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation for review of this ruling Ruling of the Arbitration Court of the North-Western District dated 11.12.2019, No. F07-14774/2019 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Arbitration Court of the North-Western District dated 11.12.2019, No. F07-14774/2019 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Arbitration Court of the Ural district dated 01.07.2021, No. F09-4042/21 in case No. A76-23381/2020 // Access

In the other cases the courts concluded on the basis of the totality of evidence that the tax authority had the necessary information to properly qualify the individual taxpayer's activities, but did not make use of it unlawfully¹⁷³. For that reason the courts concluded that the taxpayer had a legitimate expectation that the tax authority would assess the nature of his activities, which precluded the taxpayer from being subjected to the negative consequences of mistakes made by the tax authorities.

It appears that the level of protection of legitimate expectations of the taxpayer-individual, formed as a result of tax audits, cannot be lower than the level of protection of such expectations, formed as a result of compliance with written explanations of financial, tax or other authorized government authorities (subclause 3 of the clause 7 of the Article 75, subclause 3 of the clause 1 of the Article 111 of the Tax Code).

In this connection, the breach of a taxpayer's legitimate expectations, which may have arisen as a result of the lack of guidance from the tax authorities on the misconduct of the individual taxpayer, should in any event lead to his exemption from paying penalties as well as from liability for non-payment of tax. In turn, the question of the admissibility of the refusal to recover the tax amount in this case is debatable.

In this case there is a clash between the private interest of the individual taxpayer who relied on the fact that the tax authority had no claim to the performance of tax duties and the public interest in ensuring that everyone pays the legally prescribed tax. On the one hand, the tax authority's wrongful failure to act cannot exempt the taxpayer from the obligation to pay the tax. On the other hand, the taxpayer has the right to expect that if

mode: ConsultantPlus. Case No. A76-23381/2020 was dismissed to be referred to the Judicial Chamber on Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation for review of that decision by ruling of the Supreme Court dated 25.10.2021, No. 309-ES21-19114 // Access mode: ConsultantPlus; Resolution of the Eighteenth Arbitration Court of Appeal dated 09.03.2021, No. 18AP-16434/2020, 18AP-307/2021 in case No. A76-27043/2020 // Access mode: ConsultantPlus. : this ruling was left unchanged by the Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 02.07.2021 No. F09-4170/21 // Access mode: ConsultantPlus. and refused to transfer case No. A76-27043/2020 to the Judicial Panel for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation for review of this ruling by Decision of the Supreme Court of the Russian Federation dated 06.09.2021, No. 309-ES21-18975 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 25.05.2021, No. F09-2609/21 in case No. A76-14289/2020 // Access mode: ConsultantPlus. : denied referral of case No. A76-14289/2020 to the Judicial Chamber on Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation for review of this decision by ruling of the Supreme Court dated 21.09.2021, No. 309-ES21-15996 // Access mode: ConsultantPlus»; and others.

¹⁷³ Ruling of the Eighth Arbitration Court of Appeal dated 28.02.2019, No. 08AP-17095/2018 in case No. A75-10864/2018 // Access mode: LIS ConsultantPlus; Ruling of the Nineteenth Arbitration Court of Appeal dated 21.06.2019 No. 19AP-2242/2019 in case No. A35-5371/2018 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Arbitration Court of the Central District dated 06.02.2019 No. F10-6206/2018 in case No. A35-2974/2017 // Access mode: ConsultantPlus.

the tax authorities do not file claims against him for an extended period of time following tax audits, they have no doubt that the taxpayer is properly fulfilling his duties.

It seems that the balance of the interests outlined may be found in the refusal to recover the unpaid tax amounts for those periods, based on the results of the audit of which the tax authority did not make a tax assessment earlier by mistake, although it later revised its position in this respect based on the same information which it had before.

However, in the tax periods following the period in which the taxpayer has been informed that the taxpayer's activities have been incorrectly classified as non-entrepreneurial, the obligation should be fulfilled by the taxpayer who is an individual, taking into account the entrepreneurial nature of his activities. This approach is consistent with both the principles of protecting legitimate expectations and maintaining confidence in the actions of public authorities and the principle of legal certainty.

It should be noted that, despite the general nature of the problem of forming reasonable expectations of taxpayers as a result of tax control measures in relation to them, the case of forming such expectations of an individual regarding the presence or absence of his entrepreneurial status is a special one. First of all, this is an organizational-legal form of entrepreneurial activity without forming a legal entity, when the property used by an individual for personal and entrepreneurial purposes is not distinguishable¹⁷⁴. The entrepreneurial nature of the business entails, in fact, equalizing his rights with such business entities as organizations, which predetermines the imposition of value added tax obligations on these natural persons (clause 1 of the Article 143 of the Tax Code).

¹⁷⁴ Clause 4 of the statement of reasons : On the case on the verification of constitutionality of clauses 2 and 3 of part one of article 11 of the Law of the Russian Federation dated 24.06.1993 «On Federal Tax Police Bodies» : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 17.12.1996, No. 20-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10035095/> (access date: 10.05.2023) ; On the petition of the Government of the Novgorod Region for an explanation of the Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 17.12.1996 No. 20-P : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 11.02.2021 No. 180-O-R // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru> (access date: 10.05.2023); On the complaint of the citizen Volchenko Vladimir Vasilievich on the violation of his constitutional rights by the provision of Article 47 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.06.2009, No. 1032-O-O-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/1792811/> (access date: 10.05.2023); On the refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Kurkov Alexander Leonidovich on the violation of his constitutional rights by the provisions of point 3 of Article 25 and point 1 of Article 28 of the Federal Law «On compulsory pension insurance in the Russian Federation». : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 15.01.2009, No. 365-O-O // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1691542/> (access date: 10.05.2023).

Thus, the reclassification of economic activity, the taxpayer as entrepreneurial activity is a very serious intrusion into its property sphere, associated with a significant change in approaches to its taxation. At the same time, under the current legislation the understanding of the activities as entrepreneurial is based on such evaluation criteria as systematic nature and risky nature (paragraph 3 of the clause 1 of the Article 2 of the Civil Code of the Russian Federation). All this significantly reduces the certainty of the law in this part and gives rise not only to numerous judicial disputes¹⁷⁵, but also scientific discussions¹⁷⁶.

The need to take these circumstances into account is not refuted by the fact that, under the current regulation, the legislator allows in certain cases a deviation from the previously adopted approach in relation to individual entrepreneurs, which occurs in connection with the recognition of the possibility of their transition to a tax on professional income. It is important to emphasize that these are rather situations of refusal of the public entity to consider such activities, despite the existence of formal grounds for them, as qualitative features of entrepreneurship due to their immaturity and inability to generate any tangible income, which allows to see them as a kind of transitional stage to individual entrepreneurship proper. This is also confirmed by granting individuals the right to engage in certain types of business activities without state registration as an individual entrepreneur, but subject to the transition to a tax on professional income (paragraph 2 of the clause 1 of the Article 23 of the Civil Code of the Russian Federation).

¹⁷⁵ Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 29.10.2013 No. 6778/13 in case No. A21-4082/2012 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70499158/> (access date: 10.05.2023); On the direction of the review of judicial practice on disputes related to the qualification of activities of individuals as entrepreneurial for tax purposes : Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 07.05.2019 No. SA-4-7/8614 // Access mode: ConsultantPlus.

¹⁷⁶ Basic Provisions of Civil Law: Article-by-article Commentary to Articles 1 - 16.1 of the Civil Code of the Russian Federation. // Karapetov, A. G. M., 2020. P. 295-309; Individuals as subjects of Russian civil law: a monograph. // Kozlova N. V., Filipova S. Y. M., 2022. P. 202-232; Kopina A.A. Legal ruling of entrepreneurial activity for taxation purposes : statement of the problem // *Finansovoe pravo*. 2021. No. 1. P. 25-26; Vanin V. V., Tikhonov V. V. The significance of legal signs of entrepreneurial activity for the qualification of consumer contracts // *Civil Law*. 2022. No. 1. P. 4-5; Shuvalov I. I. Legal category «entrepreneurial activity» : legislative ruling and reality // *Journal of Russian Law*. 2020. No. 5. P. 64; Mitsyk G. Y. Normative-legal, doctrinal and law-enforcement signs of entrepreneurial activity // *Law and economy*. 2017. No. 7. P. 5-11; Chornovol E. P., Goloviznin A. V. Normative-legal, doctrinal and law-enforcement signs of entrepreneurial activity // *Law and Economics*. 2016. No. 1. P. 21; Chukreev A.A. To the problem of the legal ruling of entrepreneurial activity // *Russian Law Journal*. 2015. No. 2. P. 117-118; Ershova I.V. The concept of entrepreneurial activity in theory and judicial practice // *Lex Russica*. 2014. No. 2. P. 165.

All this predetermines the need for increased attention by the tax authorities to the timely proper assessment of the taxpayer's economic activity as meeting or not meeting the nature of entrepreneurial activity, which enables certainty of the tax status of the individual, who, based on the findings of the controlling authority, may, among other things, make decisions on adjusting the parameters for the exercise of his economic freedom.

However, this does not deny the existence of other problems in identifying the limits of protection of justified expectations of individual taxpayers, the outcome of consideration of which by the Constitutional Court of the Russian Federation is not always favourable to the latter. For example, it seems that there is every reason to see the formation of justified expectations of individuals claiming tax deductions for personal income tax under the control of the tax authorities on the basis of filing tax returns. In many cases, the subject of the relevant desk audit will be solely the validity of the reduction of the tax base by the amount of the relevant deduction in the absence of other income of taxpayers than that from which taxes are withdrawn by tax agents.

Vasilyeva A.F. defines the law-enforcement acts, on the basis of which a natural person is granted a tax deduction, as «favourable administrative acts»¹⁷⁷, which are subject to «greater legal protection in comparison with burdensome administrative acts»¹⁷⁸. The need to limit the right to cancel favourable administrative acts is supported by A.V. Vinnitskiy and I.N. Kharinov, who justify this argument, inter alia, by the «inadmissibility of diminishing the subjective right to receive an administrative service»¹⁷⁹, the need «to consider the execution and consequences of an administrative act»¹⁸⁰, and «the principles of legal certainty and protection (maintaining) confidence in the public administration»¹⁸¹.

¹⁷⁷ Vasilyeva A. F. Unjust enrichment as a new construction of public law. Administrative-legal analysis of the Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.03.2017, No. 9-P // Bulletin of Economic Justice of the Russian Federation. 2020. No. 9. P. 136.

¹⁷⁸ Ibid. P. 137.

¹⁷⁹ Vinnitskiy A. V., Kharinov I. N. Cancellation by way of self-control of favourable administrative acts // Electronic supplement to the Russian Law Journal. 2020. No. 6. P. 57. URL: <http://electronic.ruzh.org/?q=ru/system/files/Винницкий%2СХаринов.pdf> (access date: 10.05.2023).

¹⁸⁰ Ibid. P. 58.

¹⁸¹ Ibid. P. 59.

A review by a tax authority of a decision to grant a property-related deduction based on the results of a desk tax audit outside the due legal process entails the cancellation of a favourable administrative act. This leads to the derogation of an individual's subjective right to a property deduction because it does not take into account that the cancellation of such an act may have significant negative consequences for the individual, which is also inconsistent with the principles of legal certainty and protecting (maintaining) confidence in the public administration.

This approach fully complies with the requirements of protecting the legitimate expectations of an individual taxpayer that arose as a result of a desk audit carried out in respect of the taxpayer. At the same time, the Russian Constitutional Court rejects such protection for the individual by recognising the legitimate recovery of the unjustly granted property deduction in unjust enrichment claims¹⁸². Thus, the Constitutional Court of the Russian Federation does not share the approaches regarding the need to protect an individual's legitimate expectations to the extent supported by the legal doctrine.

This position of the Russian Constitutional Court is all the more questionable when compared with the judgment adopted by the Russian Constitutional Court on the complaint of citizen I.S. Mashukov¹⁸³. In that case, the Court found that there were grounds for recognising the taxpayer's legitimate expectations to be protected, despite the numerous indications in the acts of the law-enforcement authorities that the taxpayer had been found to be in bad faith. The Constitutional Court noted, however, that in a situation of omissions of the authorities authorised to act in the interests of the treasury, including the omission of deadlines for the collection of taxes, an individual has legitimate grounds to expect that the tax amounts will not be collected from him¹⁸⁴. This may indicate that

¹⁸² On the case on checking the constitutionality of certain provisions of the Tax Code of the Russian Federation and the Civil Code of the Russian Federation in connection with the complaints of citizens E. N. Besputin, A. V. Kulbatsky and V. A. Chaplanov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.03.2017, No. 9-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (access date: 10.05.2023).

¹⁸³ On case about the check of constitutionality of Clause 1 of article 15 and article 1064 of the Civil code of the Russian Federation, subclause 14 of Clause 1 of article 31 of the Tax code of the Russian Federation and part one of article 45 of the Civil procedural code of the Russian Federation in connection with the complaint of the citizen I.S. Mashukov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 02.07.2020. No. 32-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74231418/> (access date: 10.05.2023).

¹⁸⁴ Ibid.

the approach of the Russian Constitutional Court is evolving towards greater protection of the legitimate expectations of the individual taxpayer.

It appears that individual taxpayers, who are not always capable of showing professionalism in tax relations, have the right to insist that the risks of improper performance of tax obligations be removed from them to a certain extent, when such performance, in the absence of any signs of bad faith on their part, has not led to claims by the tax authorities on the results of relevant tax control measures.

Inaction of tax authorities that have the necessary information about the activities of a taxpayer-individuals or have no obstacles to obtain them within the framework of tax control measures, allows us to see a violation of legitimate expectations of a taxpayer, which could arise from the absence over an extended period of indications from the tax authorities on the misconduct of an individual. In this context, the legitimate expectations of an individual taxpayer, due to the absence of claims by the tax authorities to qualify the economic nature of his activities as non-entrepreneurial within the framework of tax audits, should be protected all the more.

Chapter 3. Ensuring the rights of individuals in the implementation of special desk tax audits

§1. Ensuring the rights of individuals during desk tax audits in the absence of a tax return

Under current legislation, an individual must declare the income from the sale of property independently, while claiming a deduction to account for the expenses incurred in acquiring such property¹⁸⁵. Therefore, under the current administration procedure, the tax authorities exercise direct control over the timeliness and accuracy of tax payment on income from the sale of property with regard to each natural person (subclauses 1, 2 of the clause 2, clause 7 of the Article 220, subclause 2 of the clause 1, clause 2 of the Article 228 of the Tax Code). At the same time, the property tax deduction for personal income tax when selling real estate is an element of calculating the tax base for personal income tax (clause 6 of the Article 210 of the Tax Code), which allows the taxpayer to determine the net income for taxation (*for details on taxation of net income see par. 2 of Chapter 1 of this paper*).

The Tax Code of the Russian Federation provides for essentially two forms of desk tax audit in connection with the generation of income from the sale of immovable property by individuals, depending on whether or not the taxpayer submits a tax declaration¹⁸⁶.

The first type of desk tax audit is the verification of a tax return submitted by an individual which reflects income from the sale of real estate (clause 1 of the Article 88 of the Tax Code). The object of this desk tax audit in relation to a taxpayer receiving income from the sale of real estate is the individual's actions to calculate and pay the amount of personal income tax in relation to such income.

¹⁸⁵ Romenko V. A. Legal Problems of Controlling the Payment of Income Tax by Individuals from the Sale of Immovable Property // Financial Law. 2022. No. 7. P. 40-44.

¹⁸⁶ Conducting a desk audit in the absence of a tax declaration also applies to cases where individuals receive immovable property as a gift (Article 88.1.2 of the Tax Code). However, given the gratuitous nature of the relevant transactions, the problem of ensuring the rights of individuals to taxation on the basis of the relevant audit of their actual tax liability is removed (clause 6 of Article 214.10 of the Tax Code). In this respect, this clause will focus on cases where individuals receive income from the sale of immovable property.

The above provision corresponds to the definition reflected in the legal doctrine of the object of tax control, which means the actions (inaction) of taxpayers on the payment of taxes, as well as on the performance by them of other duties provided for by the tax legislation, which are assessed in terms of their legality, reliability and timeliness¹⁸⁷. The subject of such desk tax audit⁷ will be a tax return, which reflects the income from the sale of real estate, the contract of sale of real estate submitted by the taxpayer, as well as documents confirming the legality of application of the property tax deduction. This approach to determining the subject of a desk audit corresponds to the doctrinal definition of the subject of tax control, which refers to documentary, physical and digital media of information on the transactions performed by a taxpayer, his actions (inaction)¹⁸⁸.

At the same time, it should be noted that along with the information reflected by the taxpayer in the declaration, the tax authority receives information from the registration authorities to verify the submitted declaration (clause 1 of the Article 229 of the Tax Code). This includes information on the cadastral value of the property, information on the right holder (previous right holder), on the price of the transaction, etc. (clause 4 of the Article 85 of the Tax Code, clauses 1.2.11, 1.2.18, 3.2, 3.3-3.6, 3.18 of the Annex No. 1 to the Order of Federal Tax Service of the Russia dated 10.04.2017 No. MMB-7-21/302@). These data may be used by the tax authority to verify the correctness of the payment of income tax calculated by an individual and reflected in the tax declaration. However, they are not used by the tax authority to calculate tax on its own, as is the case with the second type of desk tax audit.

The second type of desk tax audit is an audit conducted by the tax authority in the absence of a tax declaration on the basis of the documents (information) it has on the taxpayer who received income from the sale of real estate and on said income (clause 1.2 of the Article 88 of the Tax Code)¹⁸⁹. As part of such an audit, the tax authority

¹⁸⁷ Nogina O. A. Tax control : issues of theory. SPb., 2002. P. 106; Kormilitsyn A. S. Object and subject of tax control // Administrative and municipal law. 2008. No. 5. P. 59.

¹⁸⁸ Nogina O. A. Tax control : issues of theory.p. 109; Kormilitsyn A. S. op. cit. P. 60.

¹⁸⁹ According to the Report on Declaration of Income by Individuals for 2021 prepared by the Federal Tax Service of Russia (Form No. 1-DDK), the number of desk audits carried out in accordance with the procedure stipulated by Clause 1.2 of Article 88 of the Tax Code was 329,966 (Section 2 P. 2262) and the amount of additional income tax was 53.7bn roubles (Section 2 P. 2264). Clause 1.2 of Article 88 of the Tax Code amounted to 329,966 (Section 2 P. 2262), and the amount of additional tax on income amounted to 53.7 billion rubles (Section 2 P. 2264). For comparison, over the same period a total

independently calculates the amount of personal income tax on the basis of the documents (information) it has on such a taxpayer and the income indicated (paragraph 1 of the clause 3 of the Article 214.10 of the Tax Code).

It should be noted that the tax authority's obligation to determine the amount of tax payable does not eliminate the taxpayer's obligation to determine his tax liability on his own, so the taxpayer retains the obligation to submit a tax return. At the same time, the power of the tax authority to independently determine the amount of tax on income from the sale of property arises only if the taxpayer fails to fulfill his obligation to declare it. And by virtue of the clause 1.2 of the Article 88 of the Tax Code, such power cannot be exercised before the deadline for payment of personal income tax. This demonstrates the substitutive nature of the relevant power of the tax authorities, although such substitution does not take on an absolute nature, as it does not remove the taxpayer's obligation to declare tax on the income in question independently.

It may be noted that at present, in addition to the general procedure, the legislator has proposed a different sequence of actions for determining taxable income in a situation where the taxpayer does not submit a tax declaration than that established in the general procedure and outlined in the pre-revolutionary doctrine. The tax authority first calculates the amount of the tax itself and only then exercises the authority to interact on this basis with the taxpayer. This approach is driven by the development of interdepartmental information exchange mechanisms between the tax and registration authorities as part of the automation of tax administration processes, which creates prerequisites for the active involvement of tax authorities in the process of independently determining the taxpayer's tax liabilities.

Income from the sale of real estate is determined by the tax authority on the basis of the transaction price, information on which was received by the tax authority in

dated 11.2 million declarations were submitted by individuals (Section 2 page 2001), the amount of tax payable on which amounted to 245.7 billion rubles (Section 2 page 2003). This demonstrates that the inspection provided for by clause 1.2 of the Article 88 of the Tax Code. Clause 1.2 of the Article 88 of the Tax Code allowed the tax authorities to prevent income tax evasion in the amount dated 21.86% of all taxes paid within the framework of personal income tax declarations by individuals. This demonstrates the effectiveness of the tax control carried out under clause 1.2 of the Article 88 of the Tax Code : Report on Income Declaration by Individuals for 2021 (Form No. 1-DDK) // Federal Tax Service : [website]. URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/1ddk/1ddk010123.xls> (date of access: 10.05.2023).

accordance with Article 85 of the Tax Code (paragraph 5 of the clause 3 of the Article 214.10 of the Tax Code, clause 3.18 of the Appendix No. 1 to Order No. MMV-7-21/302@ of the Federal Tax Service of Russia dated 10.04.2017). In this respect, the principle of reliability of Uniform State Register of Real Property Rights and Transactions data (clause 1 of the Article 7 of Federal Law No. 218-FL dated 13.07.2015) in relation to paragraph 5 of the clause 3 of the Article 214.10 of the Tax Code may mean that if the registration authority has provided the tax authority with information on the transaction price, it is reliable because the registration authority has indicated it based on the documents submitted to the registration authority itself. The tax authority is authorised to take this information into account in determining the taxpayer's tax liability by virtue of the very fact that it has received it from the authorised competent authority.

Such an approach may be deemed justified because, in accordance with administrative regulations, during the state registration of the transfer of rights based on a transaction, the state registrar also verifies compliance with the essential conditions of such a transaction, including payment for real estate, if the sale and purchase agreement provides for the seller to retain ownership rights until such payment (clause 225 of the Order No. 278 of the Ministry of Economic Development of Russia dated 07.06.2017).

In other words, the sale agreement on the basis of which the seller acquired the real estate and the documents confirming the fact of payment for the real estate are subject to inspection by the registration authority before information is entered in the Unified State Register, as a result of which the price information sent to the tax authority is completed on the basis of the documents inspected by that authority. This provides certain legal grounds for relying on the price information provided by the registering authority for the purposes of determining income from the sale of real estate.

In a situation where a taxpayer refuses to submit a declaration, as well as the subsequent interaction with the tax authority, paragraph 1 of the clause 3 of the Article 214.10 of the Tax Code, in fact, provides for a complete replacement of the taxpayer's obligation to calculate the amount of tax by the duty of the tax authority to calculate tax independently. Moreover, such self-calculation is carried out on the basis of autonomous

information received by the tax authority from the registering bodies, as is the case in the situation of tax calculation paid under a tax notification, which at this stage does not allow to speak in a strict sense about control in relation to the taxpayer, given the usual understanding of the object of a desk tax audit. Otherwise, it would be necessary to recognise the tax authority's own actions in calculating the amount of personal income tax as the object of control, and the documents and information on the income received by the taxpayer provided as part of ongoing interdepartmental interaction as the subject of tax control.

However, a caveat should be made that the situation changes if the taxpayer submits, as part of a desk audit initiated by the tax authority in the absence of a tax declaration, documents or explanations necessary to calculate the amount of personal income tax. Such documents or explanations may be requested by the tax authority in the exercise of the powers provided for in the clause 3 of the Article 88 of the Tax Code or clause 1 of the Article 93 of the Tax Code. For example, this applies to the documents required to apply a property tax deduction in the amount of actual expenses incurred (subclause 2 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code).

When the tax authority receives from the taxpayer those documents that are required by law to apply the property tax deduction (subclause 2 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code), but in violation of the law were not submitted to the tax authority in connection with undeclared income from the sale of property, the subject of control in respect of the taxpayer also appears. In such a case, the tax authority not only calculates the amount of personal income tax in accordance with paragraph 2 of the clause 3 of the Article 214.10 of the Tax Code, but also checks the documents in terms of the possibility of their accounting in the calculation of personal income tax.

In other words, within the framework of what the legislator designates as a desk tax audit in the absence of a tax return, the tax authority actually provides for an independent calculation of the amount of personal income tax, which in accordance with clause 2 of the Article 52 of the Tax Code is otherwise associated with subsequent sending of a tax notice to the taxpayer with the amount of tax calculated. At the same time, the

legislator refuses to establish a tax payment procedure in this case on the basis of the tax notification and retains the taxpayer's obligation to declare income from the sale of property.

It appears that the approach adopted by the legislator may be justified by recognising the need to involve the taxpayer in determining the actual liability to pay personal income tax in respect of income from the sale of immovable property. During a desk tax audit, the tax authority has the power to require the taxpayer to clarify the income received from the sale of real estate (paragraph 3 of the clause 1.2 of the Article 88 of the Tax Code). In turn, its results are subject to drawing up an act of tax audit (clause 1 of the Article 100 of the Tax Code), which reflects the amount of personal income tax assessed by the tax authority, and against which the taxpayer has the right to submit objections (clause 6 of the Article 100 of the Tax Code). This creates additional guarantees to establish a valid tax liability for those taxpayers who, despite the fact that they have not submitted a tax return, interact with the tax authorities after the appointment of the relevant desk audit.

It seems that the preservation of elements of interaction between a tax authority and a taxpayer in the situation under consideration may be due to the legislator's recognition that, at the current stage of development of tax administration procedures, independent calculation of tax amounts by tax authorities from such income does not allow to guarantee in all cases the determination of a taxpayer's actual tax obligation without the participation of the latter. This also makes it possible to increase the level of guarantees for the protection of taxpayers' rights in the context of ensuring that no more tax is withdrawn from them than is provided for in the tax law.

At the same time, it seems that the regulatory specifics of administration of the respective incomes of individuals enshrined in this respect still do not provide the necessary certainty and consistency. In particular, inconsistency can be seen in the legal regulation of the parameters of the property tax deduction in this case.

Paragraph 3 of the clause 3 of the Article 214.10 of the Tax Code¹⁹⁰ formally allows the tax authorities to see authority to apply such deductions independently in the absence of an expression of will by the taxpayer. However, doubts arise as to the possibility of such application in the context of the provisions of the clause 1 of the Article 220 of the Tax Code, which defines such application as a right of the taxpayer, which means that he may only take advantage of the relevant deduction if he applies directly to the tax authority with a corresponding application.

This doubt is all the more valid because, from a formal point of view, taxpayers who have submitted a tax declaration and have not claimed the right to a deduction cannot expect the tax authority to apply the deduction to their income on its own initiative. In turn, if the taxpayer ignores his obligation to submit a tax return, he can expect the tax authority itself to reduce his income proactively.

However, recognising this power of the tax authority is also consistent with doctrinal approaches to net income taxation, whereby the burden of paying income tax should be determined in such a way that the income received is reduced, including by property deductions. Otherwise, placing the obligation to calculate the amount of personal income tax independently of the tax authority would have the effect of detracting from the taxpayer's right to tax net income. However, such an approach should also be followed by a consistent rejection of the solely declarative procedure for accounting for such expenses when applying tax deductions based on the results of the desk audit of the tax declaration.

At the same time, attention is drawn to the lack of certainty in the norm of the paragraph 3 of the clause 3 of the Article 214.10 of the Tax Code. Although this provision expressly authorizes the tax authority to apply the property deduction either in the standard amount (subclause 1 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code) or in the amount of actual expenses incurred (subclause 2 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code), it does not determine the priority of one deduction over the other.

¹⁹⁰ This rule applies to tax residents of the Russian Federation; by virtue of clause 4, clause 3, Article 214.10 of the Tax Code, a property deduction is not taken into account in determining a non-resident's income from the sale of real estate.

In such a case, the question naturally arises as to which property deduction the tax authority is authorised to apply in order to ensure that no more tax can be paid than is legally required? It seems that from the point of view of economic reasonableness of taxation, the question may be raised as to whether to opt for a deduction in the amount of actual expenses incurred, which fits in with the doctrine of net income taxation. Firstly, the data necessary for this can be obtained by him by requesting explanations as part of the desk audit (paragraph 3 of the clause 1.2 of the Article 88 of the Tax Code), and secondly, the tax authority has the opportunity to use the information provided by the registering authority (clause 4 of the Article 85 of the Tax Code).

The purchase price of the real estate under the sale agreement under which the seller acquired the real estate constitutes expenses of the taxpayer which are to be taken into account as part of the expenses actually incurred in determining the property-related personal income tax deduction for the sale of immovable property. This purchase price of the real estate is contained in the information submitted by the registration authority to the tax authority, as it contains a line on the price of the transaction which was the basis for the registration of the right (clause 4 of Article 85 of the Tax Code, clause 3.18 of the Appendix No 1 to the Order of the Federal Tax Service dated 10.04.2017 No MMB-7-21/302@).

However, it cannot be overlooked that this approach can also be justifiably questionable, because, strictly speaking, it only applies to cases where the taxpayer has made the payment under the contract himself, which, in turn, may also need to be confirmed as part of the tax control measure.

But anyway, it seems that only in the absence of information necessary for the tax authority to independently apply the property deduction in the amount of actual expenses (subclause 2 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code), the tax authority is authorized to apply this deduction in the standard amount (subclause 1 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code). In this case, if the tax authority does not request the taxpayer to provide explanations in accordance with paragraph 3 of the clause 1.2 of the Article 88 of the Tax Code, it may be concluded that the tax authority, taking the above

into account, has the necessary information to apply the property deduction in the amount of actual expenses incurred¹⁹¹.

At the same time, failure to submit a tax return and tax non-payment on income from the sale of real estate results in penalties for the taxpayer (Article 75 of the Tax Code), bringing to responsibility for failure to submit a tax return (clause 1 of the Article 119 of the Tax Code) and for failure to pay tax due to improper inaction of the taxpayer (clause 1 of the Article 122 of the Tax Code)¹⁹². Thus, while ensuring the taxpayer's right to determine the actual tax payment obligation based on the results of a tax audit, the extraction of benefits by dishonest taxpayers is simultaneously prevented, as the latter will suffer negative property consequences of the violations committed.

Thus, the complete disregard by the taxpayer of his tax obligations arising in connection with the receipt of income from the sale of property is linked by the legislator to the authority of the tax authority to independently calculate the amount of unpaid tax on the basis of information obtained autonomously within the framework of interdepartmental interaction. Such an approach could be perceived as opening up the possibility for a taxpayer to fulfil a tax obligation on the basis of a tax notification.

However, at this stage, the legislator has not abandoned the obligation of the taxpayer to declare income from the sale of immovable property and has not provided for a full transition to the payment of personal income tax on the basis of a tax notice in this part. This may be due to the fact that there are no prerequisites for now to completely abandon the involvement of the taxpayer in determining the actual scope of his tax liability when receiving income from the sale of property, which predetermines the preservation of the possibility of interaction between such a taxpayer and the tax authorities in the framework of an audit, even if in the absence of a declaration.

¹⁹¹ Clause 2.2 of the statement of reasons : On complaint of open joint-stock company «Vostoksibelektrosetstroy» about the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of parts three and four of Article 88, clause 1 of Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation and part 4 of Article 200 of the Arbitration Procedure Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 12.07.2006, No. 267-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/12149923/> (access date: 10.05.2023).

¹⁹² Letter of the Federal Tax Service of Russia No. EA-4-15/16364@ dated 24.11.2021 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403102226/> (access date: 10.05.2023).

Nevertheless, given the introduction of elements of self-determination by the tax authorities on the basis of the information available to them, it is important to ensure that the amount of tax is calculated in accordance with doctrinal approaches on the need to tax net income. In this regard, there are grounds for recognizing the priority, in order to determine the net income of the taxpayer, property deduction in the amount of actual expenses (subclause 2 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code) before the deduction of its regulatory value (subclause 1 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code). At the same time, the tax authorities' priority of accounting for actual expenses may be ensured by obtaining the necessary information from the registration authorities.

At the same time, the new rules' focus on streamlining control procedures should not put dishonest taxpayers in a more favourable position than honest taxpayers in terms of protection of their rights. This requires a consistent renunciation of the solely declarative procedure for accounting for such expenses when applying tax deductions based on the results of desk audit of tax declarations.

§2. Ensuring the rights of individuals in automated control of income tax deductions

One way of optimising tax control for individuals is for the tax authorities to use information systems that allow for automated verification¹⁹³ of an individual's right to a simplified personal income tax deduction on the basis of a pre-filled application by the tax authority (Article 221.1 of the Tax Code).

By virtue of the direct reference in the clause 1 of the Article 88 and clause 4 of the Article 221.1 of the Tax Code, tax control in relation to such an application is carried out in the form of a desk tax audit. This audit is carried out on the basis of information provided by tax agents and banks. The individual, in turn, is removed from the need to

¹⁹³ On Amending Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation to Introduce a Simplified Tax Deduction Procedure for Personal Income Tax : Explanatory Note to Draft Federal Law No. 1075007-7 // Legislative Support System : State Duma of the Russian Federation : [website]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1075007-7> (access date: 10.05.2023).

provide documents and/or information, and the only source of information for the tax authority is external sources (banks, brokers, etc.)¹⁹⁴.

Under the current legal framework, the simplified procedure for tax deductions applies to the investment tax deduction in the amount of money deposited by the taxpayer during the tax period in an individual investment account (subclause 2 of the clause 3 of the Article 219.1 of the Tax Code) and the property tax deduction in the amount of the cost of purchasing residential real estate and interest on the loan obtained for the purchase of such real estate (subclauses 3, 4 of the clause 1, clause 7 of the Article 220 of the Tax Code)¹⁹⁵. At the same time, the public entity plans to expand the simplified procedure for receiving personal income tax deductions to include social tax deductions as well¹⁹⁶.

However, there are reasonable doubts that takes control in relation to a pre-filled application can be regarded as a full desk tax audit. Importantly, the parameters of a desk tax audit of a pre-filled application differ significantly from those of a desk audit of a tax declaration in which a personal income tax deduction is claimed in the normal course of business.

A desk tax audit of a tax return in which a personal income tax deduction is claimed begins on the day on which the tax return is submitted (paragraph 1 of the clause 2 of the Article 88 of the Tax Code). Similarly, paragraph 6 of the clause 2 of the Article 88 of the Tax Code provides that a desk audit of a pre-filed declaration shall be carried out from

¹⁹⁴ Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-4-11/8329@ dated 01.07.2022 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404837645/> (access date: 10.05.2023).

¹⁹⁵ Based on the data from the Report on Income Declaration by Individuals for 2021 prepared by the Federal Tax Service of Russia (Form No. 1-DDK), we can conclude that individuals do not apply the simplified procedure for granting property-related personal income tax deductions as often as the procedure for presenting such deductions on the basis of a tax declaration:

- in 2021 - 4.3 million taxpayers received property-related deductions in the amount of home purchase costs under the tax declaration procedure, and only 35,000 under the simplified procedure

- in 2021 - 1.48 million taxpayers received property deductions in the amount of interest expenses under the tax declaration procedure, and 85,000 under the simplified procedure

At the same time, there is active use of the simplified procedure for obtaining investment deductions for personal income tax under sub-clause 2 of clause 1 of Article 219.1 of the Tax Code. In the declaration procedure, 286 thousand investment deductions were granted, and in the simplified procedure - 168 thousand : Report on Income Declaration by Individuals for 2021 (Form No. 1-DDK) // Federal Tax Service : [web-site]. URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/1ddk/1ddk010123.xls> (date of access: 10.05.2023).

¹⁹⁶ On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Legislative Acts of the Russian Federation : Draft Federal Law (revised text) : prepared by the Ministry of Finance of Russia, ID project 02/04/01-22/00124239 : not submitted to the State Duma of the Federal Assembly of the Russian Federation : text as dated 10.10.2022 // Federal portal of draft regulatory legal acts : [website]. URL: <http://regulation.gov.ru/p/124239> (date of access: 10.05.2023).

the day of submission of such a declaration. At the same time, the procedure for accepting information from participants in information interaction already assumes that there are built-in automated controls for determining the right to receive a tax deduction for certain information.¹⁹⁷

This demonstrates that the tax authorities already have information at the stage of compiling the pre-filled application which indicates the presence (or absence) of grounds for an individual to claim a deduction. This is further evidenced by the fact that, when the tax authority receives information from tax agents or banks, in addition to reflecting the pre-filled application for a simplified deduction in the taxpayer's personal account, it may also reflect a message about the obstacles to obtaining the deduction. For example, the tax authorities do not have information on the property or the information on the registered property does not correspond to the information provided by the bank on the property¹⁹⁸.

There is also a difference between the subject matter of a desk audit of a declaration and that of a pre-declaration. The subject of the desk audit of the declaration is the tax return which reflects the amount of tax independently calculated by the individual, as well as the documents submitted by the individual to confirm the eligibility of the claimed tax deduction (clause 7 of the Article 220 of the Tax Code). Only such a pre-filled declaration of the tax authority becomes the subject of an audit of the pre-filled declaration. In contrast to a declaration, the tax authority fills in the statement itself using an automated system on the basis of the information provided by the bank and the tax agent. In this respect, the taxpayer's expression of will is limited solely to the expression of consent to the parameters of the deduction as determined by the tax authority on the basis of the operation of the relevant information systems.

Apart from the difference in the subject matter of the desk tax audit, the powers of the tax authorities to identify and eliminate errors and/or discrepancies are also different. When checking a declaration, the tax authorities are empowered to request explanations

¹⁹⁷ Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-4-11/8329@ dated 01.07.2022 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404837645/> (access date: 10.05.2023).

¹⁹⁸ Letter of Federal Tax Service of Russia dated 01.06.2021 No. ED-7-11/535@. - Text : electronic // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/401333822/> (access date: 10.05.2023).

and (or) documents from an individual in case the tax authority identifies errors and (or) contradictions in the submitted tax declaration (clause 3 of the Article 88 of the Tax Code). However, by virtue of the direct instruction of the clause 3 of the Article 88 of the Tax Code, the tax authorities do not have the right to demand an explanation from an individual if they identify errors and (or) contradictions in the application for a deduction under the simplified procedure. Moreover, the Federal Tax Service of Russia has separately drawn the attention of the tax authorities to the identified cases of unlawful requests for explanations (documents) from taxpayers as part of an audit of a pre-filled application under the clause 3 of the Article 88 of the Tax Code, including unlawful requests for documents confirming the right to deduction (documents of title, sale and purchase agreements, etc.)¹⁹⁹.

This shows that the power of the tax authorities to contact an individual for an explanation is practically eliminated. In this case, the lack of interaction with the individual is made up for by automatic information interaction between the tax authorities and the banks on the one hand and the tax authorities on the other hand.

The abovementioned peculiarities of tax control with respect to a pre-filled application also predetermine a simplified review of the results of application verification in the event that the tax agent or the bank submits clarifying information (clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code). This is because the tax authorities, under the relevant procedures, essentially act as an information system operator to collect and transmit information.

This system reconciles the information provided by the tax agent or bank with the declaration of the will of the individual. This allows the assumption that if the individual confirms the information in the pre-filled application received from the bank or tax agent, this information is accurate. Therefore, the tax authority does not cross-check the information provided by the bank or tax agent when confirming an individual's entitlement to a personal income tax deduction.

¹⁹⁹ Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-4-11/8329@ dated 01.07.2022 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404837645/> (access date: 10.05.2023).

As a consequence, if an individual expresses his or her will to receive a deduction under the simplified procedure and submits a pre-filled application to the tax authority, even though it contains untrue information, the public entity considers it acceptable to put such an individual at risk of a subsequent review of the results of the audit.

Since the tax authorities do not have the power to detect errors in the information submitted by a bank or tax agent in the simplified deduction procedure, they also do not have the legal means to rebut the presumption that the information received in the automated mode is correct in the course of a pre-completed application. This approach inevitably leads to the tax authorities confirming an individual's right to a deduction without knowing with certainty whether the individual actually has such a right.

The legislator thus establishes a different subject matter and scope of powers of the tax authorities in the context of a desk audit of a pre-filled application as compared to a desk audit of a declaration, and also introduces a presumption that the information reflected in the pre-filled application received from a bank or tax authority is correct if it is confirmed by the taxpayer. At the same time, the risk of an improper tax deduction being granted by a public entity is placed on an individual, allowing the results of such an audit to be reconsidered.

Thus, the Tax Code stipulates that if a tax agent or a bank submits corrected information leading to a reduction in the tax refunded to the taxpayer, interest is charged on the amount to be refunded for the period of using the budget funds (clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code). In addition, starting from the day following the day on which the decision to fully or partially revoke the decision to grant a tax deduction was made, penalties are charged on the amount of tax received in excess by the taxpayer in accordance with Article 75 of the Tax Code (clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code).

The legal nature of the interest to be accrued for the period of the use of budget funds in accordance with the clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code has not yet been the subject of close scrutiny in the legal doctrine or judicial practice. To determine the legal nature of this interest, one may refer to other similar norms of the Tax Code of

the Russian Federation which provide for the accrual of interest on the amount of the wrongfully refunded tax amount. We find such norms within the frameworks of the declaration procedure of VAT refund (clause 17 of the Article 176.1 of the Tax Code). Comparison of the conditions for charging interest in the case provided for in the clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code and the clause 17 of the Article 176.1 of the Tax Code is admissible, since both procedures provide for the possibility of cancelling the decision of the tax authority to refund the tax amount, as well as charging interest on the amount of improperly refunded tax amount.

Thus, the declarative procedure for VAT refund stipulates that the taxpayer may return the amount of VAT claimed in the tax return before the completion of the desk tax audit (clause 1 of the Article 176.1 of the Tax Code). Interest for the period of use of excessively received an amount of VAT under the application procedure shall be charged in the event that the commercial tax audit of the VAT return, the amount of VAT claimed by the taxpayer for refund was not confirmed (clause 17 of the Article 176.1 of the Tax Code).

In introducing legal regulation of the declarative VAT refund procedure, the legislator was guided by the need to create real prerequisites for taxpayers (organisations) to preserve working capital without reducing the effectiveness of tax control and without infringing on the interests of the budget system²⁰⁰. The courts, interpreting the provisions of the clause 17 of the Article 176.1 of the Tax Code, conclude that interest accrued on the amount of excessively refunded tax represents compensation for the losses incurred by the budget in connection with the excessive tax refund²⁰¹. The Supreme Court also takes the position that the payment of such interest is compensatory in nature, aimed at

²⁰⁰ On introducing amendments and additions to Part Two of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the introduction of a declarative procedure for refunding value added tax : Explanatory note to draft Federal Law No. 223442-5 // Legislative support system : State Duma of the Russian Federation : [website]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/223442-5> (access date 10.05.2023).

²⁰¹ Resolution of the Federal Antimonopoly Service of the Moscow District dated 30.11.2012 in case No. A40-53659/12-115-323 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 06.05.2016 No. 303-KG16-657 in case No. A37-424/2015 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71393104/> (access date: 10.05.2023); Clause 5 : On the direction of judicial practice : Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 07.07.2016 No. SA-4-7/12211@ // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71352918/> (access date: 10.05.2023).

minimising budget losses and risks associated with the fiduciary nature of VAT refunds under the declaratory procedure²⁰².

It appears that interest accrued as part of a simplified personal income tax deduction has a similar legal nature. The legislator considers the amount of personal income tax refunded to an individual under the simplified procedure to be cashed, the legal basis for the use of which may disappear if the tax agent or bank submits revised information.

However, the simplified personal income tax deduction procedure can also be seen as a relationship of trust between the tax authority and the other parties in relation to the refund of personal income tax based on a pre-completed application. This is because the public entity trusts the information provided by the bank or tax agent, which, in turn, is verified by the individual at the time of signing the application, which prevents the tax authority from double-checking it.

However, in contrast to the application of a simplified procedure for obtaining tax deductions for personal income tax, within the framework of VAT refunds under the declaration procedure, the taxpayer himself determines the amount of tax to be refunded and states it on the tax return (clause 7 of the Article 176.1 of the Tax Code). Within the frameworks of such tax declaration inspection, the tax authority has no limitations on its powers to request explanations and (or) documents, on the contrary, it has additional powers to request documents necessary for tax control (clause 8.1 of the Article 88 of the Tax Code). In turn, the decision to cancel a personal income tax deduction previously granted to an individual may be taken at any time, as determined by the submission of revised information by the tax agent or the bank.

In other words, a public entity, by allowing interest to accrue on the amount of unlawfully refunded VAT, empowers the tax authorities to prevent the taxpayer from using the refunded VAT amounts for a long time, which results in limiting the interest accrual period to the period of the desk audit.

In turn, the accrual of interest in connection with a review of a pre-filed application is conditional on the submission of corrective information with a tax agent or a bank. The

²⁰²Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 24.05.2017 No. 305-KG16-21444 in case No. A40-75563/2016 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71684102/> (access date: 10.05.2023).

absence of a deadline within which the fact that an individual has been improperly granted a deduction may lead to the imposition of significant adverse property consequences.

It should also be borne in mind that if VAT refunds are a way of refunding money to a taxpayer for use in a business, then the money refunded to an individual will generally be used by the latter for personal purposes not related to the generation of income. This can have very unfavourable social consequences if such funds have to be returned with interest and penalties.

For the bank (the tax agent), the consequences of submitting false information for the purposes of applying the simplified procedure for granting a tax deduction for personal income tax are to be brought to responsibility in the amount dated 20% of the amount of unlawfully refunded personal income tax (clause 1 of the Article 126.2, clause 1 of the Article 135.3 of the Tax Code). In turn, the individual must compensate the budget losses in the form of not only interest, but also penalties accrued from the day following the day of the decision to cancel the decision to grant a tax deduction in full or in part, on the amount of excessive tax amounts received by the taxpayer (clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code).

This raises the question of the relationship between the nature of interest and penalties under clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code. It should be noted that this provision contains no provisions which would prevent the general rules contained in the Tax Code of the Russian Federation from being applied to the penalties provided therein. In turn, by virtue of Article 75 of the Tax Code, penalties are charged for each calendar day of delay in fulfilling the tax payment obligation from the date of arrears until the day (inclusive) on which the total obligation to pay taxes is fulfilled.

The Constitutional Court of Russian Federation notes that non-payment of a tax must be compensated by repayment of the tax liability, a full compensation for the damage suffered by the state as a result of the late payment of the tax. In this respect, penalties are seen as compensation for losses to the state treasury as a result of failure to receive tax amounts on time in the event of delayed tax payment²⁰³. In judicial practice,

²⁰³ On the case about the verification of constitutionality of clauses 2 and 3 of part one of article 11 of the Law of the Russian Federation dated 24.06.1993 «On Federal Tax Police Bodies»: Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation

penalties are considered as a remedial measure of state coercion, which is compensatory in nature, for untimely payment of tax to the budget and are levied on the person on whom such an obligation is imposed²⁰⁴. Thus, penalties are accrued on the untimely paid amount of tax to the budget and are a legal restorative measure of state coercion. The secured nature of penalties is to encourage the taxpayer to return the tax to the budget system sooner.

However, it is noteworthy that under the current legal regulation there is some inconsistency in the legislation in terms of charging penalties in accordance with clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code. The fact is that in connection with the transition to the payment of taxes on the basis of a single tax account, an excessively refunded amount of personal income tax from the budget is not formally covered by the concept of arrears, on which in accordance with clause 3 of the Article 75 of the Tax Code shall be assessed penalties. The definition of arrears (Article 11 of the Tax Code) distinguishes between the concepts of «total amount of arrears» and «amount of taxes to be refunded to the Russian Federation budget system». There may be a conflict between the provisions of clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code and Article 11 of the Tax Code in this respect.

Of course, an interpretation based on the recognition of the clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code as a special rule is not formally excluded. However, we cannot fail to recall the position of the Constitutional Court of the Russian Federation that an

dated 17.12.1996, No. 20-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10035095/> (accession date: 10.05.2023); On the complaint of the Krasnoyarsk branch of the closed joint-stock company «Commercial Bank «Lanta Bank» about the violation of constitutional rights and freedoms by Clauses 1 and 2 of article 135 and part two of article 136 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 06.12.2001. No. 257-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/12125615/> (access date: 10.05.2023); On the complaint of the Unitary State Enterprise «Dorozhnoe repair-construction department No. 7» on the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of clause 1 of Article 122 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.07.2002, No. 202-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/12128380/> (access date: 10.05.2023); About the refusal to accept for consideration the complaint of the open joint-stock company «Pacific management of fishing exploration and research fleet» about the violation of constitutional rights and freedoms by provisions of the second subclause of clause 4.1 and subclause 5 of clause 1, subclause 5 of clause 1.1 and subclause 2 of clause 2 of Article 148 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 07.12.2010, No. 1720-O-O // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1699715/> (access date: 10.05.2023).

²⁰⁴ Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 16.04.2013 No. 15638/12 in case No. A56-48850/2011 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70322600/> (access date: 10.05.2023).

improperly granted tax deduction is not an arrearage, because the specific amount of the tax liability, taking into account the claimed tax deduction, is determined by the tax authority and it is in that amount that the tax liability must be fulfilled by the taxpayer within the prescribed period²⁰⁵. In view of the fact that an improperly granted tax deduction is not an underpayment, penalties should not be charged as a measure of State coercion of a remedial nature²⁰⁶ in the absence of a special reference in the clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code.

In the context of the legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation, the provisions of the clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code require interpretation, including in view of the specifics of the automated desk audit provided for cases of simplified deductions. Clause 7 of the Article 221.1 of the Tax Code provides for penalties to be charged on the amount of tax the taxpayer received in excess from the day following the day on which the decision was made to cancel the decision to grant a tax deduction in full or in part. Since, from the moment such a decision is made, the individual is obliged to repay the tax amount to the budget, the penalties become a way of enforcing such an obligation, which corresponds to their legal nature as a measure of state coercion of a legal remedial nature.

In this way, the legislator's approach can be seen, whereby the funds made available to the individual as a result of the automated control are recognised as having been legally received. However, if the assumption that there are grounds for granting a deduction for an individual is subsequently rebutted, the funds in question will be treated as a special loan provided to the taxpayer by a public entity with interest charged for the use of the funds at the rate established by the Tax Code. It is assumed, however, that when signing an application for a deduction, an individual cannot be unaware of his or her actual

²⁰⁵ In the case on verification of constitutionality of certain provisions of the Tax Code of the Russian Federation and the Civil Code of the Russian Federation in connection with complaints of citizens E.N. Besputin, A.V. Kulbatsky and V.A. Chaplanov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.03.2017, No. 9-P (clause 4.1 of the statement of reasons) // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (access date: 10.05.2023).

²⁰⁶ Kozyrin A. N. Penalty under the Russian tax law: a method of ensuring the fulfilment of a tax obligation or a measure of responsibility for violation of tax rules? // Law. 2018. No. 7. P. 150; Yuzvak M. V. On the incompleteness of the institute of penalty in tax law // Nalogoved. 2017. No. 5. P. 42; Razgildieva M. B. To the question about the functions of tax and legal responsibility // Taxes. 2014. No. 1. P. 40; Vorobyeva E. M. Penalties in tax legal relations: doctrine and legislative regulation // Vestnik of Perm University. Juridicheskie nauk. 2013. No. 4. P. 76.

expenses. This means that, unlike a public entity, a natural person must be aware whether they are using the simplified procedure for the purpose of refunding an overpaid tax to the budget system or for the purpose of taking a loan, having taken advantage of a mistake made by a bank or a tax agent.

At the same time, after the tax authority cancels the decision to grant the deduction on the basis of the submission by the bank (tax agent) of revised information, the grounds for further use by an individual of budget funds, the provision of which was carried out in the absence of the tax authority's authority to verify the automatically generated application, are lost. This allows the legislator to insist on the application of penalties against an individual taxpayer without contradicting the above position of the Russian Constitutional Court.

Under the draft Federal Law²⁰⁷ it is proposed to extend the analysed procedure to social deductions. However, in relation to those deductions, the public body proposes expanding the powers of the tax authorities as part of the desk audit of a pre-filed application. It is proposed that the tax authorities should be empowered to apply to an individual for additional documents in the event that a desk tax audit reveals that the documents submitted to the tax authority do not correspond to the information held by the taxing authority.

It appears that such a regulation, because it entitles the tax authorities to verify the information automatically included in the application, should also predetermine a different approach to the distribution of risks of improper refunds from the budget, including taking into account the position formed by the Russian Constitutional Court. However, the public subject leaves unchanged in the draft the norms of the Article 221.1 of the Tax Code which determine the consequences of reviewing the decision to grant tax deductions in this part, despite the fact that, in relation to social deductions, the tax

²⁰⁷ Clause 3.3 of the Article 221.1 of the Tax Code as amended : On Amending Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Legislative Acts of the Russian Federation : Draft Federal Law (finalized text) : prepared by the Ministry of Finance of Russia, ID project 02/04/01-22/00124239 : not submitted to the State Duma of the Russian Federal Assembly : text as dated 10.10.2022 // Federal portal of draft regulatory legal acts : [website]. URL: <http://regulation.gov.ru/p/124239> (date of access: 10.05.2023).

authorities are given direct powers to check the grounds for their receipt by individuals under the simplified procedure.

In turn, at the lack of powers of the tax authorities to verify the accuracy of the automatically reconciled data, it seems unreasonable to define automatic verification in the current regulation as a desk audit, given the complete reliance on an individual taxpayer to cancel the relevant decision when third parties clarify previously submitted data.

This may give the taxpayer a false legal expectation that the tax authority will confirm the legitimacy of the deduction, which is only characteristic of a desk audit of a declaration. A declaration check in the context of a position formed by the Russian Constitutional Court rules out the imposition of penalties on a taxpayer who, in the absence of abuse on his part, was entitled to rely on the legitimacy of the tax authority's decision based on the proper exercise of its control powers.

The designation of a fully automated audit as a desk tax audit also reduces the formal certainty of significant differences in the distribution of risks of wrongful deductions in the case of its application under the ordinary and simplified procedures, which may hinder the taxpayer's freedom to choose the procedure based on the level of tax risks and, therefore, reduces the level of guarantees of his legal protection.

Chapter 4. Questions of ensuring the rights of individuals in the context of the distribution of control powers of the tax authority when paying taxes through a tax agent

§1. Thresholds for transitioning to control in relation to individuals in case of unlawful non-fulfillment of tax obligations by tax agents

The implementation of tax control in relation to personal income tax agents allows the tax authorities to free themselves from the need to interact with each individual taxpayer as part of tax control. This ensures optimisation of tax control in relation to income tax from which the tax agents are the source. At the same time, tax agents act both in the interests of taxpayers and in the public interest, i.e. they «act as fiscal intermediaries between the taxpayer and the state»²⁰⁸.

However, the public entity provides for the possibility of tax control over an individual in cases where the tax agent was not able to withhold the amount of personal income tax when paying the income to an individual, of which he informed the tax authority and the taxpayer (clause 5 of the Article 226, clause 14 of the Article 226.1, clause 9 of the Article 226.2 of the Tax Code). At the same time, a distinction should be made between the actual inability to withhold the amount of personal income tax that arises in connection with the payment of income in non-monetary form and the legal one where the tax agent is not entitled to make a payment of income to an individual after deducting the amount of personal income tax.

Cases of actual inability to withhold tax include the payment of income in kind when the individual receives income instead of cash, for example, in the form of goods (works, services) or in the form of their payment by the tax agent for the individual (clauses 1, 2 of the Article 211 of the Tax Code) in order to satisfy the interests of the individual himself²⁰⁹. Since in these cases there is no transfer of cash to the individual, the tax agent objectively loses the opportunity to withhold the amount of personal income tax when the income is paid in kind.

²⁰⁸ Yevtushenko V. F. Legal status of tax agents : Ph. D. in Law : 12.00.14 Moscow, 2006. P. 4.

²⁰⁹ Clause 3 : Review of the practice of consideration by the courts of cases related to the application of Chapter 23 of the Tax Code of the Russian Federation : approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation 21.10.2015 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71224400/> (access date: 10.05.2023).

The actual inability to withhold personal income tax is also observed when a tax agent pays income in the form of material benefit, which includes an individual's savings on interest for the use of borrowed funds, the acquisition of goods (work, services) from related parties or the acquisition of securities (clause 1 of the Article 212 of the Tax Code). The economic basis for taxation of the material benefit in these cases is the cost saving in the context of the business transaction. In this respect, no cash is paid to the taxpayer.

Also, the tax agent cannot actually withhold tax if, at the end of the tax period, there are no funds in the individual's brokerage accounts²¹⁰. Thus, in accordance with paragraph 1 of the clause 10 of the Article 226.1 of the Tax Code, the tax agent is obliged to withhold the calculated amount of tax from the taxpayer's rouble cash at the tax agent's disposal in brokerage accounts. Personal income tax is calculated and withheld at the time of securities transactions, including at the end of the tax period (clause 7 of the Article 226.1 of the Tax Code). Consequently, if there are no funds in the brokerage account at the end of the tax period, the tax agent does not have the ability to withhold personal income tax.

The legal impossibility of withholding the calculated amount of personal income tax arises if the court fails to divide the amounts due to the individual and the amounts to be withheld from the individual when issuing the judgment²¹¹. The inability to withhold the amount of personal income tax is due to the fact that in execution of the court decision the organization or individual entrepreneur is obliged to pay the money to the individual in the amount specified in the court decision (clause 2 of the Article 13 of the Code of Civil Procedure of the Russian Federation). At the same time, there are cases in current court practice where the failure to allocate the amount of tax in a court decision when paying income is not recognised as a legal inability to withhold tax²¹².

The parameters of tax control, in turn, differ depending on whether the tax agent informs the tax authority and the taxpayer of the inability to withhold the amount of personal income tax. When an individual is informed, tax control consists of monitoring

²¹⁰ Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 02.09.2022 No. 03-04-05/85637 // Access mode: ConsultantPlus.

²¹¹ The letter of the Ministry of Finance of Russia dated 13.05.2022 No. 03-04-07/44101, decision of the First court of general jurisdiction dated 05.04.2022 No. 88a-9100/2022 on case No. 2a-3189/2021 // Access mode: ConsultantPlus

²¹² Ruling of the Ninth Arbitration Court of Appeal dated 11.04.2022 No. 09AP-13661/2022 No. A40-177369/2021 // Access mode: ConsultantPlus.

the timeliness of payment of personal income tax on the basis of a tax notification (clause 6 of the Article 228 of the Tax Code). In the absence of notification, tax control takes the form of a desk tax audit due to the fact that the taxpayer is obliged to calculate the tax, submit a declaration and pay the amount of personal income tax to the budget (subclause 4 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code).

At the same time, there are no grounds for switching from control in relation to a tax agent to control in relation to a taxpayer if the tax agent had the possibility of withholding personal income tax but failed to perform this obligation. Not by chance, by virtue of clause 5 of the Article 226, clause 14 of the Article 226.1, clause 9 of the Article 226.2 of the Tax Code does not provide for the tax agent to inform the taxpayer and the tax authority on failure to withhold the amount of personal income tax, if the tax agent had the opportunity to withhold personal income tax, but failed to perform this obligation. In this regard, the formal grounds for the transition to payment of personal income tax on the basis of the tax notice are not met (clause 6 of the Article 228 of the Tax Code). Also, by virtue of subclause 4 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code in conjunction with clause 5 of the Article 226, clause 14 of the Article 226.1, clause 9 of the Article 226.2 of the Tax Code, the taxpayer has a duty to calculate the amount of personal income tax and submit a declaration, if the tax agent was not able to withhold personal income tax and failed to inform the tax authority and the taxpayer. However, such cases do not include improper withholding of personal income tax by a tax agent.

The legislator's refusal to switch to control over a taxpayer where a tax agent has improperly failed to withhold personal income tax when paying income is also confirmed by the fact that the current regulation does not formally provide for mechanisms allowing an individual to identify the failure by a tax agent to withhold and remit personal income tax to the budget when such an obligation was imposed on the tax agent. The law does not impose a duty on an individual to monitor the tax agent's performance of its duties. Although an individual has the right to apply to the tax agent to receive a certificate of income received and taxes withheld (clause 3 of the Article 230 of the Tax Code), the

individual is not required to do so. The Tax Code does not provide any other means for an individual to obtain information on the failure to fulfil the duties of a tax agent.

In this respect, if the tax agent is mistaken about the proper amount of tax withheld from the income paid to an individual, the individual will obviously not be informed about the incomplete withholding of tax from him and, therefore, due to lack of awareness, he may not pay attention to the possible obligation to declare the income.

This is in contrast to a situation where the tax agent was unable to withhold personal income tax, which the taxpayer may appear to realise. For example, when a taxpayer receives a car as a gift from a tax agent, i.e. income in kind, and does not receive a notification that personal income tax cannot be withheld, the taxpayer should be aware of the need to calculate personal income tax independently and submit a tax return in the absence of cash payments in his favour. However, if a tax agent mistakenly fails to withhold personal income tax when paying the money, the prerequisites for the individual to doubt that the tax agent has properly fulfilled its duty are not apparent in most cases.

D. Tyutin justifiably points out that the Tax Code «does not contain a general presumption by virtue of which, when a tax agent pays funds to a taxpayer, the tax agent itself would be deemed to have withheld tax»²¹³. Nevertheless, based on the principle of good faith and the need to protect a taxpayer's legitimate expectations, it may be concluded that an individual taxpayer may rely on the fact that if the tax agent is obliged to withhold and remit personal income tax to the budget, the tax agent has performed that obligation.

Moreover, there are objective difficulties in tax control in relation to an individual in this situation. If a tax agent does not withhold and remit personal income tax to the budget, then the obligation to calculate and pay personal income tax independently requires the individual to submit a tax declaration. If the individual does not submit such a declaration, the tax authority has no grounds for a desk audit and additional personal income tax can only be assessed on the basis of an on-site tax audit.

²¹³ Tyutin D. V. Russian Institute of Tax Agents: Hidden Contradictions // Nalogoved. 2013. No. 4. P. 15.

Thus, in order to ensure that an individual fulfils his or her obligation to pay personal income tax not withheld by the tax agent when paying income, the tax authority needs to turn to an on-site tax audit of the individual each time. Obviously, the transition from control over tax agents to control over individuals will in this case entail significant administrative costs.

In this regard, it seems that, having revealed the fact of non-withholding and non-transfer of personal income tax by the tax agent to the budget, the tax authorities have the right to recover the amount of personal income tax from the tax agent. In determining the legal nature of the recovery of uncollected amounts of personal income tax from a tax agent, S.P. Pavlenko noted that such recovery is a way of «forcing the tax agent to fulfil its obligation and is not a measure of liability»²¹⁴. We must agree with this approach, as the tax agent has an independent property obligation to transfer personal income tax amounts to the budget. In addition, the public entity has no formal grounds to seek recovery of personal income tax amounts from the taxpayer, because the transfer from the tax agent to the taxpayer's own personal income tax payment procedure is not provided for in the Tax Code in the circumstances under review.

It should be noted that the independence of the property obligation of a tax agent is increasingly confirmed in the tax legislation, including in connection with the transition to the payment of taxes on the basis of the introduction of a single tax account. By virtue of the new rules, amounts of taxes withheld by tax agents participate in the formation of the balance of settlements with the budget system as part of the aggregate obligation of the organisation (individual entrepreneur) concerned as a taxpayer²¹⁵.

²¹⁴ Pavlenko S. P. Legal status of tax agent: general and specific in calculation and payment of personal income tax // Taxes and Taxation. 2010. No. 3. P. 37.

²¹⁵ It should be noted that currently the senators of the Federation Council of the Federal Assembly of the Russian Federation propose to consider introducing until January 1, 2025 a moratorium on the application of the institution of a single tax account or exclude the possibility of using personal income tax to repay debts on other tax payments to the budgets of the budget system. This is explained by the fact that personal income tax is a special tax, the payers of which are individuals, and organisations only perform the functions of tax agents : Filonenko V. In Sovfed suggest the Cabinet of Ministers to clarify the mechanism of a single tax account // Parlamentskaya gazeta : [website]. URL: <https://www.pnp.ru/economics/v-sovfede-predlagayut-kabminu-utochnit-mekhanizm-edinogo-nalogovogo-scheta.html> (access date: 10.05.2023); Filonenko V. Personal income tax want to make untouchable // Parlamentskaya gazeta: [website]. URL: <https://www.pnp.ru/economics/ndfl-khotyat-sdelat-neprikosnovennym.html> (access date: 10.05.2023).

Aggregate tax liability means the total amount of taxes that the taxpayer and/or the tax agent must pay (Article 11 of the Tax Code). An aggregate tax agent's obligation is formed and is subject to recording in a unified tax account from the date of submission of a personal income tax return, but not before the due date for remitting personal income tax (subclause 1 of the clause 5 of the Article 11.3 and clause 2 of the Article 230 of the Tax Code).

If personal income tax cannot be withheld and the tax authority and the taxpayer have been informed of this fact, the tax agent does not have a cumulative obligation. This is because the transition is made from the tax agent paying personal income tax to paying personal income tax on the basis of a tax notification. Already from the date of sending the tax notification to the individual on the date of formation of the tax notification, but not before the date of formation of a positive balance of the single tax account in an amount not exceeding such a positive balance, an aggregate liability of the taxpayer is formed (subclause 6 of the clause 5 of the Article 11.3 of the Tax Code).

If the tax authority and the taxpayer are not informed of the inability to withhold personal income tax, the procedure for paying personal income tax by the tax agent changes to the procedure for paying personal income tax based on the tax declaration. In this case, the aggregate liability of the taxpayer is formed from the date of submission of the tax declaration to the tax authority, but not before the due date for payment of personal income tax (subclause 1 of the clause 5 of the Article 11.3 of the Tax Code).

Thus, based on an interrelated perception of the provisions analysed, it does not appear that a taxpayer is obliged to calculate personal income tax independently and to submit a declaration where a tax agent has no obstacles to withholding personal income tax from the taxpayer's income, but does not fulfil this obligation and does not remit personal income tax to the budget in violation of the law. A different conclusion would lead to an unjustified reduction in the level of guarantees of taxpayers' rights and would unreasonably shift the risks of improper exercise of their powers by professional participants in tax relations.

Examples of a similar approach can also be found in UK legislation where it is permissible, in certain cases, to recover from the tax agent the amount of tax not withheld. At the same time, this approach does not exclude the possibility of recovery of tax from an individual taxpayer in this case, albeit subject to the conditions set out in the law, including the taxpayer's knowledge of the fact of non-tax withholding²¹⁶.

A.B. Zolotareva's suggestion to implement in the current legal regulation the provision that if tax has not been withheld from a taxpayer, in order to eliminate legal uncertainty, it should be allowed to establish joint liability of a taxpayer and a tax agent, under which the tax authority may demand payment of arrears to both joint debtors together or any of them separately, should be critically assessed²¹⁷. It appears that such an approach may lead to inconsistencies in the implementation of tax control in the context of the current regulation, in which elements of duplication in its implementation will not be excluded.

At the same time, one should hardly deny the potential possibility of including in the legislation the rules of collecting the amount of income tax jointly from a taxpayer-individual and a tax agent as part of the implementation of a fundamentally different conceptual approach to the construction of relations between the taxpayer, tax agent and the public entity in the framework of taxation of such income. This includes a consistent revision in the construction of the relevant control procedures. Examples of the admissibility of joint recovery of income tax amounts from a tax agent and a taxpayer can be found in the legislation of foreign countries, in particular, in Germany²¹⁸ and France²¹⁹.

Under the current regulatory framework, there is generally uniform court practice in which claims by tax authorities for the recovery from individuals of amounts of

²¹⁶ The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003. Deductions in respect of notional payments regulation 62. Text : electronic // Gov.uk : web site. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2003/2682/regulation/62/made> (access date: 10.05.2023) ; The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003. Employee liability if tax unpaid after regulation 81 Ruling. Text : electronic // Gov.uk : web site. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2003/2682/regulation/81/made> (access date: 10.05.2023).

²¹⁷ Zolotareva A. B. Has the problem of tax collection from an agent been solved? // *Nalogoved*. 2014. No. 6. P. 46.

²¹⁸ Absatz 3 Artikel 42d : EStG Einkommensteuergesetz (EStG). Text : elektronisch // Bundesministerium der justiz : webseite. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_42d.html (datum des zugriffs: 10.05.2023).

²¹⁹ Clausee 1 des articles 167.1, Clausee 1, 2 des articles 204a, Clausee 4 bis des articles 283, Clausee 5 des articles 167.1 Code général des impôts. Version en vigueur au 19 mai 2023. Texte : électronique // Legifrance : Le service public de la diffusion du droit : site. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2023-05-19/ (date d'accès: 10.05.2023).

personal income tax improperly withheld by tax agents are satisfied²²⁰. However, doubts arise as to the validity of this position. In particular, there is no proper legal assessment of the taxpayer's arguments that the tax agent did not withhold the amount of personal income tax, so he was not able to independently calculate the personal income tax and submit a tax return in accordance with subclause 4 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code²²¹. For example, in one case the court noted that the fact that the taxpayer's account was credited with funds in the absence of a formalised employment relationship with the tax agent indicated that the taxpayer should have known that he had an obligation to calculate and pay the personal income tax amount himself.

Thus, the courts of general jurisdiction have taken a formal approach in interpreting subclause 4 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code, from which it follows that any, whether lawful or unlawful, failure of a tax agent to withhold and remit personal income tax predetermines the transition from control in respect of tax agents to control in respect of individuals. However, there are now formal obstacles to such an interpretation, which initially raised legitimate doubts. We are talking about the provisions of clause 10 of the Article 226 of the Tax Code (clause 9 of the Article 226 of the Tax Code before the introduction of amendments to Article 226 of the Tax Code by Federal Law No. 263-FL dated 14.07.2022). These provisions expressly provide for the possibility of imposing on the tax agent the obligation to remit amounts of personal income tax to the budget in the event that additional personal income tax is charged to the tax agent as a result of an audit.

It appears that the provisions of the subclause 4 of the clause 1 of the Article 228 of the Tax Code of the Tax Code, as interpreted by the general jurisdiction courts in conjunction with the provision of clause 10 of the Article 226 of the Tax Code, may also lead to the formal conclusion that the procedures for paying personal income tax in the

²²⁰ Ruling of the First Court of General Jurisdiction dated 05.10.2021, No. 88a-24058/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Second court of general jurisdiction dated 01.02.2023, No. 88a-114/2023 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Second court of general jurisdiction dated 26.05.2021, No. 88a-10244/2021 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Sverdlovsk regional court dated 23.05.2018 No. 33a-8193/2018 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of the Sverdlovsk regional court dated 12.10.2017, No. 33a-16835/2017 // Access mode: ConsultantPlus; Ruling of Novosibirsk regional court dated 24.10.2017 No. 33a-10318/2017 // Access mode: ConsultantPlus.

²²¹ Ruling of the Eighth Court of General Jurisdiction dated 10.02.2021, No. 88a-1765/2021, 2a-277/2020 // Access mode: ConsultantPlus.

event of its improper withholding by tax agents are alternative, which will entail the possibility of charging the appropriate amounts either to the tax agent or to the taxpayer.

In the context of clause 10 of the Article 226 of the Tax Code, the above interpretation of the courts may pose a risk of double taxation, since in addition to the withholding of the relevant improperly withheld tax amount following a tax audit from the tax agent, the simultaneous independent payment of personal income tax by an individual on the basis of a tax declaration is not formally excluded.

Moreover, this threat is formally enhanced with the entry into force of Federal Law No. 263-FL dated 14.07.2022, which repealed the provision of subclause 9 of the clause 3 of the Article 45 of the Tax Code. By virtue of its provisions, the taxpayer's liability was deemed to have been fulfilled from the date of filing an order to the bank by the tax agent to transfer the funds for the payment of taxes upon the results of a tax audit in the event of the tax agent's unlawful failure to withhold the appropriate amount of tax. This expressly excluded the repeated withdrawal of personal income tax amounts to the budget at the expense of the taxpayer in the case of their recovery by the tax agent based on the results of the tax audit. Under the current legal framework, there are no rules that would allow the taxpayer's obligation to pay personal income tax to be regarded as fulfilled if additional amounts of personal income tax were charged to the tax agent in the absence of their withholding by the taxpayer.

While recognising the possibility of enforcing the recovery of tax amounts from the tax agent's own funds, the issue of creating guarantees for the observance of their rights needs to be resolved²²². This also draws the attention of E. Eremina. The taxpayer must bear the burden of paying the tax and the tax agent should be able to receive compensation in the amount of personal income tax paid by the taxpayer at the expense of the individual²²³.

At the same time, the Federal Tax Service of Russia, when analysing the rule allowing for the recovery of personal income tax from a tax agent following a tax audit,

²²² Kuznechenkova V. E. Features of the procedural status of tax agents // Financial law. 2006. No. 7. P. 12.

²²³ Eremina E. V. Recovery of personal income tax from a tax agent: will organisations be able to recover their losses? // Nalogoved. 2020. No. 3. P. 40.

noted that it was not possible for a tax agent who had paid personal income tax following an audit to withhold personal income tax from the income of an employee whose employment relationship had not been terminated²²⁴.

It appears that such an approach may result in a violation of the balance between private and public interests by imposing on the tax agent the burden of transferring personal income tax amounts to the budget at the expense of its own funds in the absence of an opportunity to restore its property status. A violation of the balance can be seen in the fact that tax agents, by virtue of their legal status, act as fiscal intermediaries between the taxpayer and the state. Thus, the property obligation of tax agents to transfer the amount of personal income tax to the budget, although it has an independent nature, but, being derived from the obligation of the taxpayer himself, should not lead to a substitution of the latter.

It would seem, however, that under the current regulation, the satisfaction of a tax agent's claim to restore its property sphere at the taxpayer's expense may be made in accordance with employment or civil law, given the nature of the relationship which gave rise to the income from which tax was improperly withheld. Since, for tax law purposes, an individual's obligation to pay taxes must be recognised as fulfilled and the individual removed from the controlling tax relationship, this excludes both property and organisational tax burdens in connection with the wrongful withholding of tax from him that could emanate from a public entity. In addition, it is seen that a tax agent can correct an error by withholding tax from the current payments to the taxpayer in compliance with the restrictions established by the tax law, but only within the tax period in which the mistake was made.

In its turn, the receipt of income by an individual on the basis of an employment contract or a civil law contract without withholding tax allows the individual to rely on special legal guarantees to protect his property interests if the employer or counterparty claims such amounts at the end of the tax period. In particular, since a tax agent's claim as an employer for the refund of overpaid wages may arise in the event of unlawful

²²⁴ Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 10.01.2020 No. BS-4-11/85@ // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73299847/> (access date: 10.05.2023).

withholding of tax from an individual's employment income, such claims must be limited by the provisions of the Russian Labour Code. Claims based on the failure to withhold tax amounts when the income is paid under a civil law contract are, in turn, limited by the rules on unjust enrichment (clause 1 of the Article 1102, Article 1109 of the Civil Code).

Thus, the permissibility of the transition from the payment of personal income tax with the participation of a tax agent to the payment of such tax on the basis of an independent declaration of tax by the taxpayer creates a requirement for consistency of control in relation to the relevant entities while eliminating elements of duplication in its implementation. At the same time, ensuring the taxpayer's rights in the process of tax control should be linked to the inadmissibility of imposing negative tax consequences caused by the tax agent's wrongful failure to fulfil its obligations.

In this connection, and in order to eliminate the threat of double taxation by a public entity, it seems unacceptable to involve natural persons in tax control when a tax agent fails to fulfil its tax withholding obligations when paying income to an individual in an improper manner.

At the same time, the recovery of the tax agent's property as a result of the recovery of amounts improperly withheld from the tax agent can be based on tax instruments until the end of the tax period in which it made the mistake. Thereafter, such recovery is permitted under the other branch (employment, civil law) relations with the individual, subject to the limitations set out in the branch legislation. This will ensure that the taxpayer's treatment of funds received as a result of non-tax withholding is treated as having been transferred on the basis of payment for labour, services under a civil law contract or on other grounds.

§2. Issues of ensuring the rights of individual taxpayers during control measures related to the refund of overpaid taxes by the tax agent

Given the differences in the tax payment procedure when individuals receive different types of income, tax control over such payment may be exercised for some types of income with respect to the taxpayer himself and for others with respect to the tax agent.

However, situations may arise where, if an individual understates income tax on a tax return, the tax agent will withhold tax unnecessarily from another type of income of the same individual.

This raises the question of whether the tax agent can take into account the amounts that have been excessively withheld by the tax agent when making additional payments to an individual on the basis of an audit.

Although the individual did not pay the amount of personal income tax to the budget himself, but fulfilled the obligation via a tax agent and it was the agent that was subject to tax control, it can hardly be said that the individual is not entitled to take the excessively withheld amount of personal income tax into account when determining the arrears imputed to him in respect of other income.

When paying income to an individual, the tax agent withholds personal income tax from the individual's income rather than from its own funds, which means that the tax agent's surplus is formed to a certain extent from the funds belonging to the individual (clause 1 of the Article 8, paragraph 2 of the clause 3 of the Article 11.3 of the Tax Code). Nevertheless, the individual who received the income from the tax agent remains the payer of personal income tax. These monies of the taxpayer are subject to all the constitutional guarantees of the right of ownership, as the designated monies in the form of tax were paid without legal basis²²⁵.

The tax agent transfers to the budget only those amounts of tax which the taxpayer is obliged to pay if there is a corresponding object of taxation. Thus, the tax agent's duties

²²⁵ On refusal to accept for consideration the complaint of open joint-stock company «Rostelecom» on violation of constitutional rights and freedoms by provisions of clauses 5 and 7 of Article 78 of the Tax Code of the Russian Federation and part 4 of Article 200 of the Arbitration Procedure Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 08.02.2007, No. 381-O-P // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1683766/> (access date: 10.05.2023); On refusal to accept for consideration the complaint of the municipal unitary enterprise «Ust-Ilimsk housing and communal services» on violation of constitutional rights and freedoms by provisions of Article 78 of the Tax Code of the Russian Federation». : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 21.12.2011 No. 1665-O-O // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70017842/> (access date: 10.05.2023); On refusal to accept for consideration the complaint of Bikin Unitary Municipal Production Housing and Utilities Enterprise on violation of its constitutional rights and freedoms by clause two of clause 1 of Article 79 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.09.2013 No. 1277-O // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/70463780/> (access date: 10.05.2023); On refusal to accept for consideration the complaint of citizen Sukhorosov Denis Evgenievich on violation of his constitutional rights by the provisions of clauses 1 and 5 of Article 78 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 25.05.2017, No. 959-O // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71591170/> (access date: 10.05.2023).

derive from those of the taxpayer, ensuring the fulfilment of the latter's public property obligation. Therefore, there is no reason to completely separate the fulfilment of the individual's tax obligation to pay personal income tax, on the one hand, in terms of self-declared amounts and, on the other hand, amounts withheld by the tax agent.

Meanwhile, this legal problem was examined by the Russian Supreme Court, which concluded that, in determining an individual's arrear based on the results of a tax audit, the individual had no right to take into account the excessive personal income tax withheld by the tax agent. In this case, the tax agent withheld personal income tax during the tax period on income paid to the taxpayer by renting out non-residential premises. Following an on-site tax audit of the individual taxpayer, this income was treated by the tax authority as income from entrepreneurial activities, so the tax on such income was subject to independent calculation and payment by the individual taxpayer.

The Supreme Court of the Russian Federation has been decisive in resolving this issue by establishing a special procedure in the Article 231 of the Tax Code for the refund of excessive withheld tax. This procedure is based on the taxpayer applying to the tax agent, which makes the refund primarily on account of current withholdings from other taxpayers. The court therefore concluded that the tax amounts withheld by the tax agent in excess may not be taken into account in determining the taxpayer's arrears on income from entrepreneurial activities. The taxpayer may apply for their refund directly to the tax agent in order to restore his property sphere.

Indeed, the refund of personal income tax under the Article 231 of the Tax Code is carried out in the absence of interaction between the taxpayer and the tax authority and does not formally involve its conjunction with the taxpayer's fulfilment of an obligation on the basis of self-declaration of tax. However, it is hardly possible to agree with an approach which, given the absolute distinction between control in respect of a taxpayer and in respect of a tax agent, leads to a distortion of the taxpayer's actual duty to pay tax simply because the fact of the excessive withholding of the relevant amount was not covered by the tax control exercised in respect of the taxpayer.

The approach supported by the Russian Supreme Court is even more questionable in the context of the current position of the Russian Supreme Court on taking into account the tax amounts paid by participants in the artificial division of taxable activities when imposing additional tax on the organiser of such a division²²⁶. This is a situation where formally independent legal entities or individual entrepreneurs have been engaged by the taxpayer in order to divide the income received between them in order to ensure fictitious compliance with the criteria for applying a special tax regime.

When imposing additional tax charges on the organiser, the tax authorities recognised the participants as part of an organised group and did not take account of the taxes paid by them when imposing additional tax charges on the organiser. The Russian Supreme Court considered that this approach did not correspond to the nature of the taxpayer's right to the refund of overpaid amounts of tax and led to excessive taxation of his financial and economic activity which did not correspond to its actual results. Therefore, the court ruled that tax amounts paid by members of an organised group should be taken into account when imposing additional tax charges on the organiser of such a group.

It can be assumed that the Supreme Court's different conclusion from the above approach in terms of denying an individual, when determining his actual tax liability, his right to take account of excessive amounts paid by a tax agent is due to the fact that the tax authority is not directly involved in refunding the amounts to the individual. The legitimacy of such a refund is established only as part of the control exercised by the tax authority over the tax agent. This complicates tax control in relation to unscrupulous taxpayers who, even if the tax agent takes into account the amounts excessively withheld when determining the tax liability of the taxpayer on other types of income, are not formally covered by the possibility of applying to the tax agent for a refund.

²²⁶ Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 21.07.2022 No. 301-ES22-4481 in case No. A29-2698/2020 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404947403/> (access date: 10.05.2023); Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 23.03.2022 No. 307-ES21-17087 in case No. A66-1193/2019 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403649324/> (access date: 10.05.2023); Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 23.03.2022 No. 307-ES21-17713 in case No. A66-1735/2019 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403649322/> (access date: 10.05.2023).

However, it should be recognised that this problem is of a purely technological nature and can be solved by the legislator by reducing the amount of taxes withheld by the agent if this amount is taken into account in determining the taxpayer's aggregate liability. At any rate, this approach seems to meet the constitutional requirements since it precludes the withdrawal by decision of the tax authority of monies from the taxpayer in an amount greater than that provided for by law, even if the taxpayer has the right to a subsequent refund of the excessively paid tax. At the same time, the delimitation of the tax authorities' supervisory powers in relation to the taxpayer himself and his tax agent due to the convenience of tax administration should not lead to the reduction of the level of guarantees of the rights of taxpayers who are individuals.

The public entity's desire to optimise interaction with taxpayers and tax agents in connection with exercising control when refunding excessive amounts of personal income tax received by the budget system also raises questions about the balance in ensuring the rights of obliged persons in connection with the establishment of a special refund procedure.

Thus, it should be noted that such a refund is provided for on the basis of the taxpayer's application (Article 231 of the Tax Code), i.e. it is based on the principles of such a refund common to tax law. At the same time, the legislator does not establish any differences depending on whether the excessive withholding of tax occurred due to a mistake made by the tax agent, or due to other circumstances that led to the loss of the grounds for the amounts of personal income tax to be placed in the budget. The latter is the case, for example, when a transaction under which an individual received income is declared invalid and bilateral restitution is carried out in this respect.

However, the law's requirement that a taxpayer must file an application with a tax agent for the refund of tax that has been wrongly withheld raises doubts, because it does not appear to provide the necessary level of guarantees for the rights of individual taxpayers. If the withholding of personal income tax amounts by tax agents does not require the will of taxpayers (clause 4 of the Article 226 of the Tax Code), then there is no obstacle to the tax agent's own correction of the error made during withholding.

Being less aware of the intricacies of tax law, individuals expect the tax agent to properly execute the requirements of the tax law and, consequently, errors in withholding personal income tax may go unnoticed by them. In this connection, it seems constitutionally justified that the tax agent should proactively restore the taxpayer's property rights that have been violated by the tax agent's error without having to seek a statement from the taxpayer.

In turn, if the tax withheld at the time the income was paid had a legitimate basis, but this basis was subsequently lost (e.g. the payer's status changed or the transaction was declared invalid), the right to a refund of previously withheld amounts is more obvious to the taxpayer. This allows the question of whether it is justified to retain the declarative procedure for refunding tax from the budget system, which has been accepted as common in tax law, in this case.

In practice, the problem of finding a balance in securing the rights, on the one hand, of the individual taxpayer and, on the other hand, of the tax agent as the obliged persons under the control of the tax authorities, has emerged in a situation where a transaction under which an organisation or individual entrepreneur paid income to an individual is considered invalid (clause 1 of the Article 167 of the Civil Code of the Russian Federation). By virtue of the clause 2 of the Article 167 of the Civil Code of the Russian Federation, in the event of invalidity of the transaction, each party must return to the other all that it has received under the transaction (clause 2 of the Article 167 of the Civil Code of the Russian Federation). Thus, if the taxpayer returns to the tax agent the income received under the transaction, there are grounds to qualify the amounts of personal income tax withheld as excessively withheld, due to which the taxpayer has the right to return such amounts under a special procedure on the basis of an application (paragraph 1 of the clause 1 of the Article 231 of the Tax Code).

It should be noted that the mere fact that a transaction has been invalidated is not a basis for recognising personal income tax withheld as excessively withheld and does not in itself give rise to a taxpayer's right to refund such personal income tax amounts. The legal doctrine recognises that the basis for adjusting tax liabilities is not the invalidation

of a transaction but the implementation of «reverse» business transactions in this respect²²⁷. A substantially similar position was supported by the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, which noted that tax consequences are caused not by civil law transactions themselves, but by financial and business transactions performed in execution of such transactions²²⁸. Developing this position, the Supreme Court of the Russian Federation noted that the invalidation of a transaction itself does not exempt from tax on the income actually received from such a transaction. However, if, as at the date of application for a tax refund, everything received under the invalid transaction has been returned by way of restitution, the taxpayer is entitled to recover the tax amount from the budget²²⁹. In this respect, if a tax agent correctly withheld personal income tax when paying income to a taxpayer under a transaction but the transaction was subsequently declared invalid, the taxpayer becomes entitled to a refund of personal income tax only after all income received under such a transaction has been returned.

It should be borne in mind that this is not a refund of the money actually paid to the taxpayer, but a refund of the income received, including the amount of personal income tax which the tax agent withheld when paying the income. After the income received under the transaction is restituted to the tax agent counterparty, the individual has grounds to return personal income tax from the budget by appealing to the tax agent (paragraph 1 of the clause 1 of the Article 231 of the Tax Code). Thus, in one case the court satisfied the bankruptcy trustee's claim to oblige the individual to return to the tax agent all income received under an invalid transaction, including the amount of personal income tax²³⁰.

²²⁷ Ovsyannikov S. V. Forms and limits of interaction between civil and tax law // Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation. 2009. No. 1. URL: <https://www.szrf.ru/szrf/doc.php?#b=107&iissid=1072009001000&docid=19> (access date: 10.05.2023).

²²⁸ Clause 9 : Information letter of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 17.11.2011 No. 148 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70006588/> (access date: 10.05.2023).

²²⁹ Clause 10 : Review of the Practice of Consideration by the Courts of Cases Related to the Application of Chapter 23 of the Tax Code of the Russian Federation : approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on 21.10.2015 // Garant : [website]. URL: <https://base.garant.ru/71224400/> (access date: 10.05.2023).

²³⁰ Ruling of the Thirteenth Arbitration Court of Appeal dated 18.02.2022 No. 13AP-29527/2021 No. A56-82818/2020 // Garant : [website]. URL: <https://www.garant.ru/> (access date: 10.05.2023).

Thus, given that in the situation in question the taxpayer's right to a refund was not due to the tax agent's mistakes, the need for the taxpayer to observe a special refund procedure implemented by the tax agent under the control of the tax authority is not objectionable, because this balances its rights with those of the tax agent.

However, it seems that in the case of erroneous tax withholding, the regulation should take into account the involvement of the tax agent in the refund procedure as a taxpayer subject to the tax authority's control. While the tax agent has no authority over the taxpayer, it nevertheless seizes tax from the personal income taxpayer on the basis of a unilateral expression of will. This suggests that a similar decision may be justified for the refund of erroneously withheld amounts.

Conclusion

The organisation of tax control in relation to individuals, understood as a system of any organisational and legal means aimed at its effectiveness, is expressed in the establishment of a complex multivariate system of interaction between tax authorities and taxpayers - individuals, tax agents and other persons possessing tax-relevant information.

The specifics of organisation of tax control in relation to individuals can have a significant impact on the level of guarantees of protection of their rights as taxpayers. The objective difficulties in identifying, within the framework of tax control, the actual economic content of taxable transactions carried out by individuals, due, among other things, to their lack of systematicity and the diversity of factors affecting them, can lead to significant costs in the control activities of the tax authorities.

Being oriented towards enhancing the efficiency of tax control, the organisation of control interaction with individuals is not always accompanied by the maintenance of the optimal level of guarantees ensuring the protection of taxpayers' rights in the context of the balance of public and private interests. For example, legal presumptions introduced by a public entity due to the difficulty of exercising tax control over individuals may undermine the right of individuals to pay tax in an amount no greater than that provided for by law.

In this respect, it seems necessary to legally establish the rebuttability of the presumption that income from the sale of real estate is determined on the basis of the cadastral value with the application of a reduction coefficient, which will allow taking into account objective and subjective circumstances that may affect the amount of income actually received by an individual (Article 214.10 of the Tax Code). Along with that, in the context of the necessity to strive for social state taxation of subjective net income from the constitutional positions, it seems unjustified to deny individuals the deduction for purchasing residential property solely because of the interdependence of the seller and the buyer (clause 5 of Article 220 of the Tax Code).

The current stage of the organisation of control over individuals is characterised by a gradual transition from the usual application of such standard forms of control as desk

and field audits to a more sophisticated combination of tax procedures with the introduction of a number of special control tools. These include preliminary controls to ensure that tax agents properly current withhold tax from individuals; desk audits in the absence of a tax return; and offering taxpayers documents that are pre-filled based on the receipt of tax-relevant information from third parties, followed by automated audits.

In this connection, a cluster of problems is also forming in relation to the need to clarify approaches to the distribution of risks of non-receipt (untimely receipt) of taxes paid by individuals to the budget system, given the involvement of various actors in ensuring their proper calculation and the need to find a constitutional balance in ensuring the rights of each of them.

The reformatting of tax procedures has been accompanied by a gradual removal, where possible, of the obligation of individuals to calculate their own tax due, while at the same time increasing the obligation to provide the tax authorities with the information required for such calculation. However, this does not relieve taxpayers of the risk of tax losses to the budget when tax authorities calculate taxes on the basis of information provided by the taxpayer.

In addition to recovery of such losses through the seizure of arrears with penalties levied on them, liability is provided for taxpayers for failing to provide the tax authorities with information necessary for the calculation of taxes, comparable in its characteristics to liability for non-payment of taxes. This includes liability for failure to provide information necessary for the calculation of professional income tax (Article 129.13 of the Tax Code). At the same time, liability for failure to submit (improper submission) of such information, when it caused non-payment (untimely receipt) of taxes to the budget, should not exceed the level of liability for non-payment of taxes established by law, let alone acquire confiscatory nature for taxpayers. Under certain parameters of their economic activity, such a threat may be seen in relation to the liability envisaged for repeated failure to provide information necessary for the tax authority to calculate professional income tax (clause 2 of the Article 129.13 of the Tax Code).

A number of problems relating to the maintenance of the necessary level of guarantees for the rights of individuals in relation to tax controls are due to the particular sensitivity of this category of taxpayers, who are not well informed about tax matters, to forming justified expectations on the results of interaction with the tax authorities.

The focus on creating a comfortable environment for bona fide taxpayers predetermines the need to consider the impact of the results of tax audits on the correction of their behaviour. The inaction of the tax authorities that have the necessary information about the activities of a taxpayer who is an individual or have no obstacles to obtain it within the framework of tax control measures, allows to see the violation of legitimate expectations of a taxpayer that may have arisen due to the absence of indications from the tax authorities about the misconduct of an individual over a long period of time.

In this context, the legitimate expectations of an individual taxpayer, which stem from the absence of claims by the tax authorities to qualify the economic nature of his activities as non-entrepreneurial in the context of tax audits, should also be protected. Errors in this respect by the tax authorities in the absence of abuse by the taxpayer and the tax authorities' obstacles to proper qualification can only lead to its change for future tax periods after informing the auditee about it.

A constitutionally balanced approach is also required for the legal regulation of the special tools introduced by the legislator at the present stage to optimise the control interaction with individuals, which primarily affects the improvement of in-house tax control.

Thus, the cameral tax audit procedure in the absence of an individual's declaration of income from the sale of immovable property reveals elements of the transition to the payment of tax on the basis of its independent calculation by the tax authority with autonomous receipt of information from the registration authorities. However, at this stage, the legislator still does not refuse to impose on the taxpayer the obligation to declare the income from the sale of immovable property and does not provide in this part a complete transition to the payment of personal income tax on the basis of a tax notice,

while maintaining the possibility of control interaction between the taxpayer and the tax authorities.

Nevertheless, given the introduction of elements of self-determination by the tax authorities of the taxpayer's tax liability based on the information available to them, it is important to ensure that the tax amount is calculated in accordance with doctrinal approaches on the need to tax net income. In this regard, there are grounds for recognizing the priority of the property tax deduction in the amount of actual expenses (subclause 2 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code) before the deduction of its regulatory value (subclause 1 of the clause 2 of the Article 220 of the Tax Code). At the same time, the priority of accounting for actual expenses by the tax authorities can be ensured by obtaining the necessary information from the registration authorities.

The focus of these rules on optimisation of control procedures should not, however, result in dishonest taxpayers being in a more favourable position than good taxpayers in terms of protection of their rights. This also requires a consistent rejection of the solely declarative procedure for accounting for such expenses when applying tax deductions based on the results of desk audit of tax declarations.

Particular attention needs to be paid to ensuring the rights of individual taxpayers as part of the optimisation of desk control due to the increasing use of information technology by the tax authorities. This includes the automated verification of an individual's right to a personal income tax deduction under the simplified procedure on the basis of a pre-filled application by the tax authority (Article 221.1 of the Russian Tax Code). This form of control does not give the tax authorities powers to verify the accuracy of the automatically reconciled data, which makes it unreasonable under the current regulation to define it as a desk audit, given that the individual taxpayer is fully responsible for the risks of the relevant decision being reversed if third parties clarify previously submitted data.

This may give taxpayers a false legal expectation that the tax authority will confirm the legitimacy of the deduction, which is only characteristic of a cameral tax return audit, on the basis of which the Russian Constitutional Court found no grounds for charging

such taxpayers with penalties in the absence of abuse on their part. Defining a cameral audit as a fully automated one as well leads to less formal certainty as to the differences in the distribution of risks of unlawful deductions in case of its application under the ordinary and simplified procedures, which may hinder the taxpayer's freedom to choose the procedure based on the level of tax risks, and consequently reduces the level of guarantees of his legal protection.

A separate place in the system of problems of ensuring the rights of taxpayers - natural persons in connection with the organization of tax control is occupied by the problems caused by the involvement of tax agents in the process of taxation of income of such persons. Preservation by the legislator of the grounds for transition from the payment of personal income tax with the participation of the tax agent to the payment of such tax on the basis of an independent declaration of tax by the taxpayer, predetermines the requirement for consistency of control in relation to the relevant entities in order to eliminate elements of duplication in its implementation. At the same time, ensuring the taxpayer's rights in the process of exercising tax control should be linked to the inadmissibility of imposing adverse tax consequences caused by the tax agent's wrongful failure to fulfil his obligations.

In this connection and in order to eliminate the threat of a public entity receiving a double refund, it seems inadmissible to involve individuals in the sphere of tax control in cases where a tax agent has improperly failed to perform its duties to withhold tax when paying income to an individual. At the same time, recovery of the tax agent's property as a result of the withholding of improperly withheld amounts may be based on tax instruments until the end of the tax period in which it made the mistake. Thereafter, such recovery is permissible under other branch (employment, civil-law) relations with the individual, subject to the limitations set out in the branch legislation. This will ensure that the taxpayer's treatment of funds received as a result of non-tax withholding is treated as having been transferred on the basis of payment for labour, services under a civil law contract or on other grounds.

Bibliography

Normative legal acts

1. Constitution of the Russian Federation : adopted by popular vote 12.12.1993 - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/10103000/> (access date: 10.05.2023);
2. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : concluded at Strasbourg on 25.01.1988 - Text : direct // Collection of Legislation of the Russian Federation. - 2016. - No. 12. - Art. 1586.
3. Multilateral agreement between competent authorities on the automatic exchange of financial information : concluded on 29.10.2014. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/73164306/> (access date: 10.05.2023);
4. Lima Declaration of Control Guidelines : Adopted in Lima on 17.10.1977 - 26.10.1977 by the Ninth Congress of the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). - Text : electronic // ConsultantPlus;
5. Tax Code of the Russian Federation (Part One) : Federal Law No. 146-FL dated 31.07.1998 - Text : direct // Collection of the Legislation of the Russian Federation. - 1998. - No. 31. - Art. 3824;
6. Tax Code of the Russian Federation (Part Two) dated 05.08.2000. Federal law No. 117-FL - Text : direct // Collection of the Legislation of the Russian Federation. - 2000. - No. 32. - Art. 3340;
7. On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Legislative Acts of the Russian Federation on Taxes and Fees : Federal Law dated 28.12.2022, No. 565-FL. - Text : direct // Collection of the Legislation of the Russian Federation [Collection of Legislation of the Russian Federation]. - No. 1 (Part I). - 2023. - Art. 12;
8. On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation : Federal Law No. 263-FL dated 14.07.2022. - Text : direct // Collection of the Legislation of the Russian Federation. - 2022. - No. 29 (part II). - Art. 5230;

9. On the experiment to establish a special tax regime «Automated simplified system of taxation». Federal Law dated 25.02.2022, No. 17-FL : in edition dated 28.12.2022 - Text : direct // Collection of Laws of Russian Federation. - 2022. - No. 9 (part I). - Art. 1249;

10. On the experiment to establish a special tax regime «Professional Income Tax» : Federal Law dated 27.11.2018 No. 422-FL : in edition dated 28.12.2022 - Text : direct // Collection of the Legislation of the Russian Federation. - 2018. - No. 49 (part I). - Art. 7494;

11. On State Registration of Real Estate : Federal Law dated 13.07.2015 No. 218-FL : in edition dated 14.04.2023 - Text : direct // Collection of the Legislation of the Russian Federation. - 2015. - No. 29 (Part I). - Art. 4344;

12. About application of cash register equipment when making settlements in Russian Federation : Federal Law dated 22.05.2003 No. 54-ФЗ : in edition dated 29.12.2022 - Text : direct // Collection of Legislation of Russian Federation. - 2003. - No. 21. - Art. 1957;

13. On the state cadastral valuation : Federal Law dated 03.07.2016 No. 237-FL : ed. dated 19.12.2022 - Text : direct // Collection of Laws of the Russian Federation. - 2016. - No. 27 (Part I). - Art. 4170;

14. On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation : Explanatory Note to the Draft Federal Law No. 529630-6. - Text : electronic // System of ensuring legislative activity : State Duma of the Russian Federation : site. - URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529630-6> (access date: 10.05.2023);

15. On introducing amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation in terms of introducing a simplified procedure for receiving tax deductions for personal income tax : Explanatory note to draft Federal Law No. 1075007-7. - Text : electronic // Legislative Support System : State Duma of the Russian Federation : site. - URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1075007-7> (access date: 10.05.2023);

16. On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Legislative Acts of the Russian Federation : Draft Federal Law

(revised text) : prepared by the Ministry of Finance of Russia, ID project 02/04/01-22/00124239 : not submitted to the State Duma of the Russian Federation : text as dated 10.10.2022 - text : electronic // Federal portal of draft regulatory legal acts : website. - URL: <http://regulation.gov.ru/p/124239> (date of access: 10.05.2023);

17. On introducing amendments and additions to Part Two of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the introduction of the declarative value added tax refund procedure : Explanatory note to draft Federal Law No. 223442-5 . - Text : electronic // Legislative Support System : State Duma of the Russian Federation : website. - URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/223442-5> (access date: 10.05.2023);

Regulations of the Government of the Russian Federation

18. On the Procedure for Transmitting Financial Information and Country Reports to Competent Authorities of Foreign States (Territories) and Receiving Financial Information and Country Reports by the Federal Tax Service, as well as Requirements to Protection of Transmitted Information : Decree of the Russian Government dated 09.04.2018 No. 428 // Collection of the Legislation of the Russian Federation. - 2018. - No. 16 (Part II). - Art. 2382.

19. On Approval of Provision on Federal Tax Service : Resolution of the Government of the Russian Federation dated 30.09.2004 No. 506 : rev. dated 17.08.2021 // Collection of the Legislation of the Russian Federation. - 2004. - No. 40. - Art. 3961.

Letters, orders and clarifications from the Federal Tax Service and the Ministry of Finance of Russia

20. Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 02.09.2022 No. 03-04-05/85637. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

21. Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 13.05.2022 No. 03-04-07/44101. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

22. Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 11.12.2020 No. 03-04-07/108943 brought by the Federal Tax Service of Russia to the lower tax authorities by the letter dated 23.12.2020 No. BS-4-11/21203@. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

23. Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 22.01.2016 No. 03-11-11/2391. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;
24. Letter of the Ministry of Finance of Russia No. 03-04-05/72641 dated 11.12.2015. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;
25. Main directions of budget, tax and customs-tariff policy for 2022 and for planning period dated 2023 and 2024 : Information of Russian Ministry of Finance dated October 08, 2021 - Text : electronic // Garant System : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/402768565/> (access date: 10.05.2023);
26. Main Directions of Budget, Tax and Customs and Tariff Policy for 2021 and for the Planning Period dated 2022 and 2023 : Information from the Ministry of Finance of Russia dated 01 October 2020. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/74726236/> (access date: 10.05.2023);
27. Main directions of budget, tax and customs and tariff policy for 2020 and for the planning period 2021 and 2022 : Information of the Ministry of Finance of Russia of October 21, 2019 - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72720274/> (access date: 10.05.2023);
28. Main directions of budget, tax and customs and tariff policy for 2019 and for the planning period dated 2020 and 2021 : Information from the Ministry of Finance of Russia dated 4 October 2018. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71966310/> (access date: 10.05.2023);
29. Order of the Federal Tax Service of Russia No. ED-7-17/986@ dated 28.10.2022. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (access date: 10.05.2023);
30. Order of the Federal Tax Service of Russia No. SA-7-15/358@ dated 14.08.2015. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/71164660/> (access date: 10.05.2023);
31. Concerning Approval of the Regulation on the Automated Information System of the Federal Tax Service (AIS «Tax-3»): Order of the Federal Tax Service dated

14.03.2016 No. MMV-7-12/134@. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71265730/> (access date: 10.05.2023);

32. Order of Federal Tax Service of Russia dated 30.05.2007 No. MM-3-06/333@. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/12153820/> (access date: 10.05.2023);

33. Agreement on Interaction and Mutual Information Exchange between the Federal Service of State Registration, Cadastre and Cartography and the Federal Tax Service, approved by the Federal Tax Service of Russia, Rosreestr on 03.09.2010 No. MMV-27-11/9/37. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/12179304/> (access date: 10.05.2023);

34. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BV-4-7/2101 dated 21.02.2023. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/406454611/> (access date: 10.05.2023);

35. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-4-11/8329@ dated 01.07.2022. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404837645/> (access date: 10.05.2023);

36. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. EA-4-15/16364@ dated 24.11.2021. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403102226/> (access date: 10.05.2023);

37. Letter of Federal Tax Service of Russia dated 01.06.2021 No. ED-7-11/535@. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/401333822/> (access date: 10.05.2023);

38. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. ББ-4-7/4549@ dated 06.04.2021. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400451656/> (access date: 10.05.2023);

39. On practice of application of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation : Letter of the Federal Tax Service of Russia No. ББ-4-7/3060@ dated 10.03.2021. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400330244/> (access date: 10.05.2023);

40. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-3-11/4224@ dated 02.06.2020. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74111646/> (access date: 10.05.2023);

41. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-4-11/85@ dated 10.01.2020. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73299847/> (access date: 10.05.2023);

42. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 16.09.2019 No. BS-3-11/8144@. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72630630/> (access date: 10.05.2023);

43. On sending a review of court practice on disputes related to the qualification of individuals' activities as entrepreneurial for taxation purposes : Letter from the Federal Tax Service of Russia dated 07.05.2019 No. SA-4-7/8614. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

44. Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 18.01.2018 No. SA-4-7/756@. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/71896500/> (access date: 10.05.2023);

45. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. BS-4-21/26044@ dated 21.12.2017. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71765236/> (access date: 10.05.2023);

46. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. SA-4-7/12540@ dated 29.06.2017. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71651076/> (access date: 10.05.2023);

47. On the Direction of Judicial Practice : Letter from the Federal Tax Service of Russia dated 07.07.2016 No. CA-4-7/12211@. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71352918/> (access date: 10.05.2023);

48. Letter of the Federal Tax Service of Russia No. ED-4-15/9933@ dated 03.06.2016. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71327652/> (access date: 10.05.2023);

Acts of the Constitutional Court of the Russian Federation

49. On case on verification of constitutionality of the provisions of Part 1 Article 19, Article 21 of the Federal Law «On Postal Communication» and paragraph 2 Article 62 of the Federal Law «On Communications» in connection with the complaint of a citizen M.D. Malinin : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 28.12.2022, No. 59-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405938793/> (access date: 10.05.2023);

50. On case about checking of constitutionality of the subparagraph 3 of the paragraph 2 of the article 256 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the enquiry of the Government of St. Petersburg and the complaint of the State Unitary Enterprise «Fuel and Energy Complex of St. Petersburg» : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 31.03.2022, No. 13-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403716126/> (access date: 10.05.2023);

51. On the case of checking the constitutionality of Part one of Article 159 of the Criminal Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen V. V. Kalugarov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.03.2021, No. 5-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400317940/> (access date: 10.05.2023);

52. On case on verification of constitutionality of Part three of Article 159 of the Criminal Code of the Russian Federation in connection with the complaint of a citizen M.A. Litvinov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 22.07.2020, No. 38-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74315824/> (access date: 10.05.2023);

53. On case on verification of constitutionality of paragraph 1 of Article 15 and Article 1064 of the Civil Code of the Russian Federation, subparagraph 14 of paragraph 1 of Article 31 of the Tax Code of the Russian Federation and part one of Article 45 of the Civil Procedural Code of the Russian Federation in connection with the complaint of the citizen I.S. Mashukov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation

dated 02.07.2020, No. 32-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74231418/> (access date: 10.05.2023);

54. In the case on checking the constitutionality of paragraph 3 of Article 391 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of limited liability company Parus : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 28.02.2019 No. 13-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72086006/> (access date: 10.05.2023);

55. On the case of checking the constitutionality of Article 402 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen O. F. Nizamova. F. Nizamova : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 15.02.2019 No. 10-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72075470/> (access date: 10.05.2023);

56. On the case on checking the constitutionality of Part 5 of Article 36 of the Federal Law «On introducing amendments to certain legislative acts of the Russian Federation on military service in military prosecution bodies and military investigative bodies of the Investigative Committee of the Russian Federation» in connection with a request from the North Caucasus District Military Court : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 19.04.2018 No. 16-P. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71826620/> (access date: 10.05.2023);

57. On the case on checking the constitutionality of Article 46 (1) of the Federal Law «On insurance contributions to the Pension Fund of the Russian Federation, the Social Insurance Fund of the Russian Federation, the Federal Compulsory Medical Insurance Fund» and Article 20 of the Federal Law «On introducing amendments to certain legislative acts of the Russian Federation and invalidating certain legislative acts (provisions of legislative acts) of the Russian Federation in connection with the adoption of the Federal Law «On introducing amendments to parts one and two : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 17.01.2018 No. 3-P. - Text :

electronic // Garant : site. - URL:
<https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71755204/> (access date: 10.05.2023);

58. On the case on verification of constitutionality of certain provisions of the Tax Code of the Russian Federation and the Civil Code of the Russian Federation in connection with complaints of citizens E. N. Besputin, A. V. Kulbatsky and V. A. Chaplanov : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.03.2017, No. 9-P. - Text : electronic // Garant : website. - URL:
<https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71542010/> (access date: 10.05.2023);

59. On the case of checking the constitutionality of paragraph 1 of part 4 of Article 2 of the Federal Constitutional Law «On the Supreme Court of the Russian Federation» and the third paragraph of subparagraph 1 of paragraph 1 of Article 342 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of Open Joint Stock Company «Gazprom Neft» : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 31.03.2015, No. 6-P. - Text : electronic // Garant : website. - URL:
<https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70831634/> (access date: 10.05.2023);

60. On case on verification of constitutionality of provisions of items 6 and 7 of article 168 and item 5 of article 173 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of Limited Liability Company Trading House «Kamsnab» : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 03.06.2014, No. 17-P. - Text : electronic // Garant : website. - URL:
<https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70570372/> (access date: 10.05.2023);

61. On case about the verification of the constitutionality of the provision of paragraph two of subparagraph 2 of paragraph 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of the Commissioner for Human Rights in the Russian Federation : Decision of the Constitutional Court dated 01.03.2012 No. 6-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL:
<https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70048228/> (access date: 10.05.2023);

62. On the case of verification of constitutionality of paragraph 4 of part two of article 250, article 321.1 of the Tax Code of the Russian Federation and paragraph two of

paragraph 3 of article 41 of the Budget Code of the Russian Federation in connection with complaints of the D.I. Mendeleev Russian Chemical Technology University and the Moscow Aviation Institute (State Technical University) : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 22.06.2009 No. 10-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/hotlaw/federal/198917/> (access date: 10.05.2023);

63. On case on verification of constitutionality of certain provisions of subparagraphs 1 and 2 of paragraph 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaints of the citizens S.I. Anikin, N.V. Ivanova, A.V. Kozlov, V.P. Kozlov and T.N. Kozlova : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 13.03.2008, No. 5-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/1786212/> (access date: 10.05.2023);

64. On case on the verification of constitutionality of some provisions of Part two of Article 89 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaints of citizens A.D. Egorov and N.V. Chuev : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 16.07.2004, No. 14-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12036180/> (access date: 10.05.2023);

65. On the case of verification of the constitutionality of paragraph 2 of Article 5 of the Federal Law «On Prosecutor's Office of the Russian Federation» in connection with the complaint of citizen B.A. Kekhman : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 18.02.2000, No. 3-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/1352080/> (access date: 10.05.2023);

66. On case on the verification of constitutionality of some provisions of the Law of the RSFSR «On State Tax Service of the RSFSR» and the Laws of the Russian Federation «On the Fundamentals of the Tax System in the Russian Federation» and «On the Federal Tax Police Bodies» : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 15.07.1999, No. 11-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12016289/> (access date: 10.05.2023);

67. On request of the Government of the Novgorod Region for clarification of the Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 17.12.1996 No. 20-P : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 11.02.2021 No. 180-O-R. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

68. On case on the checking of constitutionality of paragraphs 2 and 3 of part one of article 11 of the Law of the Russian Federation dated 24.06.1993 «On Federal Tax Police Bodies» : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 17.12.1996, No. 20-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10035095/> (access date: 10.05.2023);

69. On refusal to accept the complaint of limited liability company «ZIS» on the violation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 19.12.2019 No. 3531-O «of constitutional rights and freedoms by paragraphs 1, 3, 4 and 7 of Article 3 of the Tax Code of the Russian Federation». - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/73395273/> (access date: 10.05.2023);

70. On refusal to accept for consideration the complaints of the public joint stock company ALROSA on violation of constitutional rights and freedoms by paragraphs 1 and 8 of Article 75, paragraph 1 of Article 109, subparagraph 3 of paragraph 1 of Article 111, paragraph 1 of Article 122, paragraph 1 of Article 252, subparagraph 3 of paragraph 1 of Article 253, the fifth paragraph 1 of Article 261 and paragraph 16 of Article 270 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 18.07.2019, No 2116-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/12153820/> (access date: 10.05.2023);

71. On refusal to accept for consideration the complaint of citizen Viktoria Viktorovna Kovrina about violation of her constitutional rights by part 4 of Article 18 of the Federal Law «On State Cadastral Valuation» : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 02.07.2019, No. 1833-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/72291020/> (access date: 10.05.2023);

72. On refusal to accept the complaints of Joint-Stock Company «Credit Europe Bank» on violation of constitutional rights and freedoms by provisions of Articles 24, 45,

46, 284 and 310 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 27.02.2018, No. 526-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/71913840/> (access date: 10.05.2023);

73. On refusal to accept the complaint of citizen Sukhorosov Denis Evgenievich on violation of his constitutional rights by the provisions of paragraphs 1 and 5 of Article 78 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 25.05.2017, No. 959-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71591170/> (access date: 10.05.2023);

74. On refusal to accept for consideration the complaint of limited liability company «Pollux» on violation of constitutional rights and freedoms by point 8 of Article 75 and sub-point 3 of point 1 of Article 111 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 20.12.2016, No. 2672-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/71594336/> (access date: 10.05.2023);

75. On refusal to accept for consideration the complaint of Limited Liability Company «Chebarkulskaya Ptitsa» on violation of constitutional rights and freedoms by paragraph four of paragraph 8 of Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 10.03.2016, No. 571-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/71374688/> (access date: 10.05.2023);

76. On refusal to accept the complaint of the citizen Igor Evgenievich Andrievsky about violation of his constitutional rights by the provisions of paragraph 1 of Article 20, as well as paragraphs 1 and 2 of Article 105.1 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 27.10.2015, No. 2538-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/71253016/> (access date: 10.05.2023);

77. On the case of checking the constitutionality of Part 3 of Article 71 of the Federal Law «On Hunting and Conservation of Hunting Resources and on Amendments

to Certain Legislative Acts of the Russian Federation» in connection with a request from the Supreme Court of the Russian Federation : Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 25.06.2015, No. 17-P. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71004184/> (access date: 10.05.2023);

78. On refusal to accept the complaint of the citizen Chekunova Elena Anatolievna on violation of her constitutional rights by Article 88 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 23.04.2015, No. 736-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70921384/> (access date: 10.05.2023);

79. On refusal to accept for consideration the complaint of limited liability company «Altaioptpharm» on the violation of constitutional rights and freedoms by paragraph 2 of Article 153, paragraphs 1 and 2.1 of Article 154, as well as paragraph 4 of Article 166 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 23.10.2014, No. 2320-O. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70570372/> (access date: 10.05.2023);

80. On refusal to accept for consideration the complaint of Bikin Unitary Municipal Production Housing and Utilities Enterprise on violation of its constitutional rights and freedoms by paragraph two of paragraph 1 of Article 79 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.09.2013 No. 1277-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/70463780/> (access date: 10.05.2023);

81. On refusal to accept the complaint of the closed joint-stock company «Kaspersky Lab» about the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of Articles 149, 170 and 171 of the Tax Code of the Russian Federation, as well as Articles 304 and 305 of the Arbitration Procedure Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.06.2013, No. 966-

O. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/70405132/> (access date: 10.05.2023);

82. On the complaint of the citizen Klyuev Aleksander Nikolaevich about the violation of his constitutional rights by the paragraphs 1 and 2 of Article 253 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 01.03.2012 No. 384-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70052230/> (access date: 10.05.2023);

83. On refusal to accept for consideration the complaint of the municipal unitary enterprise «Ust-Ilimsk housing and communal services» about the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of Article 78 of the Tax Code of the Russian Federation». Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 21.12.2011 No. 1665-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70017842/> (access date: 10.05.2023);

84. On refusal to accept for consideration the complaint of the joint-stock company «Pacific Department of Fishing Exploration and Research Fleet» about the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of paragraph two of subparagraph 4.1 and subparagraph 5 of paragraph 1, subparagraph 5 of paragraph 1.1 and subparagraph two of paragraph 2 of Article 148 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 07.12.2010, No. 1720-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1699715/> (access date: 10.05.2023);

85. On refusal to accept for consideration the complaint of the fishing collective farm named after V.I. Lenin about the violation of constitutional rights and freedoms by paragraph 2 of paragraph 2 of Article 148 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 07.12.2010, No. 1719-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1699714/> (access date: 10.05.2023);

86. On refusal to accept for consideration the complaint of the Limited Liability Company «Dalvest» on the violation of constitutional rights and freedoms by the

provisions of paragraph two of subsection 4.1 and paragraph 5 of paragraph 1, subsection 5 of paragraph 1.1 and paragraph 2 of Article 148 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 07.12.2010, No. 1718-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1699714/> (access date: 10.05.2023);

87. On refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Shilov Aleksey Andreevich on violation of his constitutional rights by the provisions of paragraph 1 of Article 20 and subparagraph 2 of paragraph 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 17.06.2010 No. 904-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/1795943/> (access date: 10.05.2023);

88. On refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Izmailova Galina Vasilievna about the violation of her constitutional rights by paragraph 1 of Article 89 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 08.04.2010 No. 441-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/1795075/> (access date: 10.05.2023);

89. On refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Fedorak Elena Sergeevna about the violation of her constitutional rights by the provisions of subparagraph 2 of paragraph 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 23.03.2010 No. 447-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1695069/> (access date: 10.05.2023);

90. On refusal to accept for consideration the complaint of citizen Kirichenko Natalia Yurievna of violation of her constitutional rights paragraph twenty-sixth paragraph 2 point 1 of Article 220 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 26.01.2010 No. 153-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/12174286/> (access date: 10.05.2023);

91. On complaint of citizen Grudtsyna Lyudmila Yaroslavovna about infringement of her constitutional rights by articles 21 and 22 of Fundamentals of Legislation of the Russian Federation on Notariat and articles 221 and 264 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 01.12.2009 No. 1553-O-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/1794118/> (access date: 10.05.2023);

92. On the complaint of the citizen Volchenko Vladimir Vasilievich about the violation of his constitutional rights by the provision of Article 47 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.06.2009 No. 1032-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/1792811/> (access date: 10.05.2023);

93. On refusal to accept for consideration a complaint by the citizen Kurkov Aleksandr Leonidovich of a violation of his constitutional rights by the provisions of paragraph 3 of Article 25 and paragraph 1 of Article 28 of the Federal Law «On Compulsory Pension Insurance in the Russian Federation». Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 15.01.2009, No. 365-O-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1691542/> (access date: 10.05.2023);

94. On refusal to accept for consideration the complaint of Open Joint-Stock Company «Rostelecom» about the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of paragraphs 5 and 7 of Article 78 of the Tax Code of the Russian Federation and paragraph 4 of Article 200 of the Arbitration Procedure Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 08.02.2007, No. 381-O-P. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1683766/> (access date: 10.05.2023);

95. On complaint of the open joint-stock company «Vostoksibelectrosetstroi» about the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of the third and fourth parts of Article 88, paragraph 1 of Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation and paragraph 4 of Article 200 of the Arbitration Procedure Code of the

Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 12.07.2006, No 267-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/12149923/> (access date: 10.05.2023);

96. On refusal to accept for consideration the request of the House of Representatives of the Legislative Assembly of Sverdlovsk Region to check the constitutionality of point 1 of Article 374 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 14.12.2004 No. 451-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/12139441/> (access date: 10.05.2023);

97. On complaint of State Unitary Enterprise «Dorozhnoe remontno-buildingnoe upravlenie 7» on violation of constitutional rights and freedoms by provisions of paragraph 1 of Article 122 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.07.2002 No 202-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/12128380/> (access date: 10.05.2023);

98. On the complaint of the Krasnoyarsk branch of Closed Joint-Stock Company Commercial Bank «Lanta-Bank» about the violation of constitutional rights and freedoms by the paragraphs 1 and 2 of Article 135 and part two of Article 136 of the Tax Code of the Russian Federation : Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 06.12.2001 No. 257-O. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/12125615/> (access date: 10.05.2023);

Practice of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation

99. Information letter of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 17.11.2011 No. 148. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70006588/> (access date: 10.05.2023);

100. On Certain Issues Arising in the Application by Arbitration Courts of Part One of the Tax Code of the Russian Federation : Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 30.07.2013 No. 57. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/70440740/> (access date: 10.05.2023);

101. Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 29.10.2013 No. 6778/13 in case No. A21-4082/2012. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70499158/> (access date: 10.05.2023);

102. Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated 16.04.2013 No. 15638/12 in case No. A56-48850/2011. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70322600/> (access date: 10.05.2023);

Practice of the Supreme Court of the Russian Federation

103. Review of judicial practice of the Supreme Court of the Russian Federation No. 2 : 2019. Approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on 17.07.2019 - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/72299918/> (access date: 10.05.2023);

104. Review of Judicial Practice of the Supreme Court of the Russian Federation No. 4 : 2018. : approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on 26.12.2018. - Text : electronic // SPS Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/72139358/> (access date: 10.05.2023);

105. Review of the Practice of Consideration by the Courts of Cases Related to the Application of Chapter 23 of the Tax Code of the Russian Federation : approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on 21.10.2015. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/71224400/> (access date: 10.05.2023);

106. Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 21.07.2022, No. 301-ES22-4481 in case No. A29-2698/2020. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404947403/> (access date: 10.05.2023);

107. Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 23.05.2022, No. 306-ES21-26423 in case No. A55-12839/2020. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404640997/> (access date: 10.05.2023);

108. Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 23.03.2022 No. 307-ES21-17713 in case No. A66-1735/2019. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403649322/> (access date: 10.05.2023);

109. Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 23.03.2022 No. 307-ES21-17087 in case No. A66-1193/2019. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403649324/> (access date: 10.05.2023);

110. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 25.10.2021, No. 309-ES21-19114. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

111. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 21.09.2021, No. 309-ES21-15996. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

112. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 06.09.2021, No. 309-ES21-18975. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

113. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 24.05.2021 No. 309-ES21-7434. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400723289/> (access date: 10.05.2023);

114. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 21.04.2021, No. 306-ES21-4099. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

115. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 19.03.2021 No. 307-ES21-1615. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400399211/> (access date: 10.05.2023);

116. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 28.01.2021 No. 309-ES20-22246 in case No. A76-41591/2019. - Text : electronic // Garant : site. -

URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400187152/> (access date: 10.05.2023);

117. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 14.10.2020 No. 307-ES20-14694. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74661432/> (access date: 10.05.2023);

118. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 29.06.2020, No. 309-ES19-8528. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

119. Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 28.02.2020 No. 309-ES19-21200 in case No. A47-7120/2018. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/73714246/> (access date: 10.05.2023);

120. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 21.02.2020, No. 307-ES19-27920. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

121. Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 14.11.2019 No. 305-ES19-14421 in case No. A41-76253/2018. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/73012888/> (access date: 10.05.2023);

122. Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 30.09.2019 No. 305-ES19-9969 in case No. A40-24375/2017. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/72806656/> (access date: 10.05.2023);

123. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 19.09.2019 No. 309-ES19-16354 in case No. A76-32073/2018. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/72654210/> (access date: 10.05.2023);

124. Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 14.03.2019 No. 301-KG18-20421 in case No. A79-12226/2017. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/72196778/> (access date: 10.05.2023);

125. Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 03.08.2018 No. 305-KG18-4557 in case No. A40-93786/2017. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/72005846/> (access date: 10.05.2023);

126. Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 06.03.2018 No. 308-KG17-14457 in case No. A53-18839/2016. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/71893288/> (access date: 10.05.2023);

127. Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 16.02.2018 No. 302-KG17-16602 in case No. A33-17038/2015. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71780206/> (access date: 10.05.2023);

128. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 12.12.2017 No. 301-KG17-14742. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/71832104/> (access date: 10.05.2023);

129. Ruling of the Judicial Board for Administrative Cases of the Supreme Court of the Russian Federation dated 25.07.2017 No. 18-KG17-92. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/71752122/> (access date: 10.05.2023);

130. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 24.05.2017 No. 305-KG16-21444 in case No. A40-75563/2016. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/71684102/> (access date: 10.05.2023);

131. Ruling of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 26.01.2017 No. 305-KG16-13478 in case No. A40-159258/2015. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/71597496/> (access date: 10.05.2023);

132. Ruling of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 30.11.2016 in case No. 305-KG16-10138, A40-126568/2015. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/71552548/> (access date: 10.05.2023);

133. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 06.05.2016 No. 303-KG16-657 in case No. A37-424/2015. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/71393104/> (access date: 10.05.2023);

134. Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated 09.10.2014 No. 302-KG14-2143 in case No. A78-7409/2013. - Text : electronic // Garant : website. - URL: <https://base.garant.ru/70762050/> (access date: 10.05.2023);

135. Ruling of the Judicial Board for Administrative Cases of the Supreme Court of the Russian Federation dated 16.09.2020, No. 39-KAD20-2-K1. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

136. Ruling of the Judicial Board for Administrative Cases of the Supreme Court of the Russian Federation dated 10.04.2019, No. 51-KA19-1. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

General court practice

137. Decision of the Pervomayskiy District Court of Kirov dd. 23.03.2023 in case No. 2a-1277/2023. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

138. Decision of the Leninskiy District Court of Kursk dated 10.07.2020, No. 2a-3543/32-2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

139. Ruling of the Sixth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 06.07.2020, No. 88-8482/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

140. Ruling of the Ninth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 30.06.2020, No. 88-1336/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

141. Ruling of the Sixth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 22.06.2020, No. 88-7575/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

142. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 02.06.2020, No. 88-6451/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

143. Decision of the Budennovsk City Court of Stavropol Territory dated 25.12.2017, No. 2a-1423/2017. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

144. Appeal decision of the Judicial Board for Administrative Cases of the Supreme Court of the Republic of Tatarstan of 22.03.2022, No. 33a-3360/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

145. Appeal determination of the Novosibirsk Regional Court dated 24.10.2017, No. 33a-10318/2017. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

146. Appeal Ruling of the Sverdlovsk Regional Court dated 12.10.2017, No. 33a-16835/2017. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

147. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 15.03.2023, No. 88A-5915/2023. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

148. Ruling of the Second Court of Cassation of General Jurisdiction dated 01.02.2023 No. 88a-51/2023 No. 2a-158/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

149. Ruling of the Second Court of Cassation of General Jurisdiction dated 01.02.2023, No. 88a-114/2023. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

150. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 11.04.2023, No. 88-6616/2023. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

151. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 02.03.2023, No. 88-2123/2023. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

152. Ruling of the Third Court of Cassation of General Jurisdiction dated 01.03.2023 No. 88-4296/2023 No. 2-9552/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

153. Ruling of the Second Court of Cassation of General Jurisdiction dated 15.02.2023, No. 88-3968/2023. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

154. Ruling of the Third Court of Cassation of General Jurisdiction dated 08.02.2023, no. 88-1423/2023. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

155. Ruling of the Second Court of Cassation of General Jurisdiction dated 09.02.2023, No. 88-41/2023. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

156. Ruling by the Ninth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 24.01.2023 No. 88-788/2023 No. 2-654/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

157. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 15.12.2022, No. 88-32710/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

158. Ruling of the Sixth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 17.11.2022, No. 88a-23438/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

159. Ruling by the Sixth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 15.11.2022, No. 88-24838/2022 in case No. 2-1123/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

160. Ruling of the Second Court of Cassation of General Jurisdiction dated 15.11.2022, No. 88-22950/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

161. Ruling of the Third Court of Cassation of General Jurisdiction dated 14.11.2022 No. 88-19400/2022 No. 2-490/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

162. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 10.11.2022 No. 88-29160/2022 No. 2-1026/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

163. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 20.10.2022, No. 88-31574/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

164. Ruling of the Ninth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 14.10.2020 No. 88a-6970/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

165. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 06.10.2022 No. 88-27998/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

166. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 21.09.2022 No. 88A-17662/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

167. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 21.09.2022, No. 88-17553/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

168. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 15.09.2022 No. 88-29097/2022, 2-6419/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

169. Ruling of the Second Court of Cassation of General Jurisdiction dated 13.09.2022, No. 88-18733/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

170. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 01.09.2022 No. 88a-15092/2022 No. 2-1572/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

171. Ruling of the First Court of Cassation of General Jurisdiction dated 31.08.2022, no. 88-23408/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

172. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 30.08.2022 no. 88-15098/2022 no. 2-1464/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

173. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 24.08.2022 No. 88-15602/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

174. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 16.08.2022 No. 88-27436/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

175. Ruling of the Sixth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 02.08.2022, No. 88-15816/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

176. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 21.07.2022 No. 88A-13366/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

177. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 19.07.2022 No. 88-18721/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

178. Ruling by the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 14.07.2022 No. 88-16582/2022 No. 2-837/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

179. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 21.06.2022, no. 88-14807/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

180. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 14.06.2022, No. 88-17207/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

181. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 02.06.2022 No. 88-16325/2022, 2-3904/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

182. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 25.05.2022 No. 88a-8009/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

183. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 19.05.2022 No. 88-15505/2022 No. 2-224/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

184. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 17.05.2022 No. 88-8208/2022, 2-2114/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

185. Ruling of the Ninth Arbitration Court of Appeal dated 11.04.2022 No. 09AP-13661/2022 No. A40-177369/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

186. Ruling of the First Court of Cassation of General Jurisdiction dated 05.04.2022 No. 88a-9100/2022 No. 2a-3189/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

187. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 05.04.2022 No. 88-6022/2022 No. 2-4618/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

188. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 29.03.2022 No. 88-5504/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

189. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 17.03.2022, No. 88-10028/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

190. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 23.12.2021 No. 88-30561/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

191. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 21.12.2021, No. 88-26822/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

192. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 17.12.2021, No. 88-34872/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

193. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 16.12.2021 No. 88-33005/2021 No. 2-672/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

194. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 09.12.2021, No. 88-33867/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

195. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 02.12.2021, No. 88-31803/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

196. Ruling of the Third Court of Cassation of General Jurisdiction dated 25.10.2021, No. 88-18530/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

197. Ruling of the First Court of Cassation of General Jurisdiction dated 20.10.2021 No. 88-25098/2021 No. 2-264/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

198. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 14.10.2021 No. 88-25091/2021 No. 2-179/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

199. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 07.10.2021, No. 88-24476/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

200. Ruling of the First Court of Cassation of General Jurisdiction dated 05.10.2021 No. 88a-24058/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

201. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 28.09.2021 No. 88-14810/2021 No. 2-651/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

202. Ruling of the Third Court of Cassation of General Jurisdiction dated 20.09.2021 No. 88-16176/2021 No. 2-650/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

203. Ruling by the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 14.09.2021 No. 88-22359/2021 No. 2-191/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

204. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 01.09.2021 No. 88A-14177/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

205. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 26.08.2021 No. 88A-14455/2021 No. 2a-70/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

206. Ruling of the First Court of Cassation of General Jurisdiction dated 19.08.2021, No. 88-19108/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

207. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 03.08.2021 No. 88-15005/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

208. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 06.07.2021 No. 88a-18261/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

209. Ruling of the Second Court of Cassation of General Jurisdiction dated 26.05.2021 No. 88a-10244/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

210. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 31.03.2021 No. 88a-4751/2021 in case No. 2a-1169/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

211. Ruling of the Fourth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 11.03.2021 No. 88-8169/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

212. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 03.03.2021 No. 88a-2700/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

213. Ruling of the Sixth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 02.03.2021 No. 88-4167/2021, 2-2437/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

214. Ruling of the Ninth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 24.02.2021 No. 88-1908/2021, 2-535/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

215. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 18.02.2021 No. 88A-2935/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

216. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 15.02.2021, No. 88-31/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

217. Ruling of the Sixth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 15.02.2021, No. 88-3290/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

218. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 10.02.2021 No. 88a-1765/2021, 2a-277/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

219. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 08.02.2021, No. 88-21/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

220. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 23.12.2020, no. 88-17185/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

221. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 22.12.2020 No. 88-18371/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

222. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 03.12.2020, No. 88-17398/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

223. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 24.11.2020, No. 88-17367/2020, No. 2-9558/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

224. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 05.11.2020 No. 88A-16869/2020 No. 2a-862/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

225. Ruling of the Ninth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 13.10.2020 No. 88-7584/2020 No. 2-3496/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

226. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 20.08.2020 No. 88A-13441/2020 in case No. 2a-3169/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

227. Ruling of the Sixth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 30.07.2020 No. 88a-16697/2020 in case No. 2a-233/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

228. Ruling of the Third Court of Cassation of General Jurisdiction dated 22.07.2020, No. 88-11343/2020, No. 2-2141/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

229. Ruling of the Third Court of Cassation of General Jurisdiction dated 26.05.2020, No. 88a-6190/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

230. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 19.05.2020, No. 88-5844/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

231. Ruling of the Eighth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 19.05.2020, No. 88-8430/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

232. Ruling of the Seventh Court of Cassation of General Jurisdiction dated 22.01.2020 No. 88a-918/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

233. Ruling of the Sixth Court of Cassation of General Jurisdiction dated 14.01.2020, No. 88-1907/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

234. Ruling of the First Court of Cassation of General Jurisdiction dated 18.12.2019 No. 88-2247/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

235. Decision of the Novodvinsk City Court of the Arkhangelsk Region dated 16.10.2018, No. 2a-751/2018. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

236. Appeal determination of the Sverdlovsk Regional Court dated 23.05.2018, no. 33a-8193/2018. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

Arbitration court practice

237. The Decision of the Arbitration Court of the North-Western District dated 03.04.2023 No. F07-2961/2023 in case No. A66-1532/2022. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/41428109/> (access date: 10.05.2023);

238. Ruling of the Arbitration Court of the East Siberian District dated 14.12.2022 No. F02-6145/2022 in case No. A78-11159/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

239. Resolution of the Arbitration Court of the Volga-Vyatka District dated 06.12.2022 No. F01-6156/2022 in case No. A38-1177/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

240. The Decision of the Arbitration Court of the Moscow District dated 26.09.2022 No. F05-3646/2021 in case No. A41-31644/2020. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/69170392/> (access date: 10.05.2023);

241. Ruling of the Arbitration Court of the Volga Region dated 16.06.2022, No. F06-18212/2022 in case No. A65-14889/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

242. Ruling of the Arbitration Court of the Volga Region dated 15.06.2022, No. F06-18254/2022 in case No. A65-22557/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

243. Resolution of the Arbitration Court of the West Siberian District No. F04-6127/2021 dated 17.11.2021. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/38189101/> (access date: 10.05.2023);

244. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 02.07.2021, No. F09-4170/21. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

245. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 01.07.2021, No. F09-4042/21 in case No. A76-23381/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

246. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 25.05.2021, No. F09-2609/21 in case No. A76-14289/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

247. Ruling of the Arbitration Court of the Central District dated 21.04.2021, No. F10-190/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus.

248. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 12.03.2021, No. F09-683/21 in case No. A76-4532/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

249. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 05.02.2021, No. F09-8940/20 in case No. A76-15665/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

250. Ruling of the Arbitration Court of the North-West District dated 12.01.2021 No. F07-15074/2020 in case No. A05-1981/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

251. Ruling of the Arbitration Court of the Volga Region dated 23.12.2020 No. F06-56314/2019 in case No. A65-9980/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

252. Ruling of the Arbitration Court of the North-West District dated 10.12.2020 No. F07-14806/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

253. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 03.12.2020 No. F09-7765/20 in case No. A76-11215/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

254. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 16.07.2020 No. F09-3925/20 in case No. A76-16305/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

255. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 30.06.2020, No. F09-1465/20. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

256. Ruling of the Arbitration Court of the North-West District dated 17.06.2020 No. F07-6158/2020 in case No. A56-77672/2019 . - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

257. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 19.03.2020 No. F09-71/19 in case No. A76-2299/2018 . - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

258. Ruling of the Arbitration Court of the North-West District dated 11.12.2019, no. F07-14774/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

259. Ruling of the Arbitration Court of the Ural District dated 13.06.2019, no. F09-3168/19 in case no. A76-32073/2018 . - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

260. Ruling of the Arbitration Court of the Central District dated 06.02.2019, No. F10-6206/2018 in case No. A35-2974/2017. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

261. Ruling of the Arbitration Court of the Volga-Vyatka District dated 13.07.2017, No. F01-2473/2017 in case No. A79-10989/2015. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

262. Resolution of the Federal Antimonopoly Service of the Moscow District dated 30.11.2012 in case No. A40-53659/12-115-323. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

263. Ruling of the Sixth Arbitration Court of Appeal dated 15.03.2023, No. 06AP-7503/2022 in case No. A37-1956/2022. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

264. Ruling of the Fourth Arbitration Court of Appeal dated 12.09.2022 No. 04AP-3089/2022 in case No. A78-11159/2021. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

265. Ruling of the Thirteenth Arbitration Court of Appeal dated 18.02.2022 No. 13AP-29527/2021 No. A56-82818/2020. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

266. Resolution of the Seventh Arbitration Court of Appeal dated 27.07.2021 No. 07AP-5832/2021 in case No. A02-1269/2020. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/64546288/> (access date: 10.05.2023);

267. Ruling of the Eighteenth Arbitration Court of Appeal dated 31.05.2021 No. 18AP-5802/2021 in case No. A47-11448/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

268. Ruling of the Eighteenth Arbitration Court of Appeal dated 09.03.2021, No. 18AP-16434/2020, 18AP-307/2021 in case No. A76-27043/2020 . - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

269. Ruling of the Twentieth Arbitration Court of Appeal dated 21.10.2020 No. 20AP-5530/2020 in case No. A54-5793/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

270. Ruling of the Fourteenth Arbitration Court of Appeal dated 22.09.2020 No. 14AP-5965/2020 in case No. A44-8385/2019 . - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

271. Ruling of the First Arbitration Court of Appeal dated 25.03.2020 No. 01AP-458/2020 in case No. A79-5754/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

272. Ruling of the Fourteenth Arbitration Court of Appeal dated 18.02.2020 No. 14AP-12231/2019 in case No. A66-12391/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

273. Ruling of the Eighteenth Arbitration Court of Appeal dated 12.12.2019 no. 18AP-15332/2019, 18AP-15481/2019 in case no. A76-20905/2019 . - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

274. Ruling of the Fourteenth Arbitration Court of Appeal dated 07.10.2019 No 14AP-8075/2019 in case No A44-3073/2019. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

275. Ruling of the Second Arbitration Court of Appeal dated 11.07.2019 no. 02AP-4562/2019 in case no. A28-12428/2018. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

276. Ruling of the Nineteenth Arbitration Court of Appeal dated 21.06.2019 No 19AP-2242/2019 in case No A35-5371/2018. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

277. Ruling of the Eighth Arbitration Court of Appeal dated 28.02.2019 no. 08AP-17095/2018 in case no. A75-10864/2018. - Text : electronic // Access mode: ConsultantPlus;

278. Ruling of the Eighteenth Arbitration Court of Appeal dated 15.09.2022 No. 18AP-10180/2022 in case No. A76-35614/2021. - Text : electronic // Garant : site. - URL: <https://base.garant.ru/65287812/> (access date: 10.05.2023);

Books

279. Advokatova A. S. Tax control in conditions of modification of relations between tax authorities and taxpayers : monograph / A. S. Advokatova ; ed. by L. I. Goncharenko. - Moscow : Rusains, 2020. - 190 p. - Text : direct;

280. Administrative jurisdiction of tax authorities : textbook / E. A. Alekhin, L. M. Vedernikov, A. M. Voronov [etc.] ; edited by M. A. Lapina. - Moscow : VGNA of the Ministry of Finance of Russia, 2012. - 346 p. - Text : direct;

281. Actual problems of financial law : textbook / K. S. Belsky, I. V. Petrova, L. Yu. Grudtsyna [et al] ; edited by A. D. Selyukov, I. A. Tsindeliani. - Moscow : Justice, 2019. - 480 p. - Text : direct;

282. Alekseev, S. S. General Theory of Law : a course in 2 volumes / S. S. Alekseev. - Moscow : Yuridicheskaya literatury, 1981. - T. 1. - 360 p. - Text : direct;

283. Alekseenko, M. M. The Financial Law Conspectus. Theory of Ord. Prof. M. Alekseenko / M. M. Alekseenko. - Kharkiv : student. 8th semester of the law faculty. P. D. Ilyin, 1894. - 296 p. - Text : direct;

284. Alekseenko M. M. Income tax and the conditions of its application : speech delivered in the solemn assembly of the Imperial University of Kharkov on January 17, 1885 by Prof. M.M. Alekseenko / M.M. Alekseenko. 1885 prof. M.M.Alekseenko / M.M.Alekseenko. - Kharkov : typ. M.M.Alekseenko / M.M.Alekseenko / Kharkiv : the press of M.F.Zilberberg, 1885. - 35 p. - Text : direct;

285. Arapov, N. A. Fiduciary state and legitimate expectations (based on the principle of maintaining trust) / N. A. Arapov. - Saint Petersburg : Publishing house of S.-Peterburg University, 2020. - 376 p. - Text : direct;

286. Aronov A. V. Tax policy and tax administration : textbook / A. V. Aronov, V. A. Kashin. - Moscow : Magister, NIC INFRA-M, 2019. - 544 p. - Text : direct;

287. Batarin, A. A. Legal regulation of tax calculation: monograph / A. A. Batarin ; ed. by I. I. Kucherov. - Moscow : Jurisprudence, 2014. - 216 p. - Text : direct;
288. Berezin, M. Yu. Development of the property taxation system. - Moscow : Infotropic Media, 2011. - 496 p. - Text : direct;
289. Berezin, M. Y. Regional and local taxes : legal problems and economic benchmarks / M. Y. Berezin. - Moscow : Wolters Kluwer, 2006. - 640 p. - Text : direct;
290. Boltinova, O. V. Tax control. Tax inspections : textbook for master's degree / edited by O. V. Boltinova, Y. K. Tsaregradskaya. - Moscow : Norma : Infra-M, 2018. - 160 p. - Text : direct;
291. Bonner, A. T. Problems of truth establishment in civil proceedings: monograph / A. T. Bonner. - Saint-Petersburg : University Publishing Consortium «Yuridicheskaya kniga», 2009. - 832 p. - Text : direct;
292. Borisov, A. N. Disputes with tax authorities and state non-budgetary funds bodies under new conditions of tax administration: practical recommendations / A. N. Borisov. - Moscow : Justitsinform, 2011. - 440 p. - Text : direct;
293. Borisov, A. N. Disputes with tax authorities in exercising tax control and recovery of taxes and fees : monograph / A. N. Borisov. - Moscow : Justitsinform, 2020. - 412 p. - Text : direct;
294. Veselovsky, M. L. On the income tax. - St. Petersburg : Komis. vysokh. instit. for revising the system of taxes and dues, 1869. - 386 p. - Text : direct;
295. Vinnitsky, D. V. Tax law : textbook for bachelors / D. V. Vinnitsky ; Ural State Law Academy. - Moscow : Yurite, 2013. - 360 p. - Text : direct;
296. Genzel, P. P. The system of taxes in Soviet Russia / P. P. Genzel. - Moscow ; Leningrad : Economic Life, 1924. - 85 p. - Text : direct;
297. Gorlov, I. Theory of finance / I. Gorlov. - 2nd edition, revised and enlarged - St. Petersburg : Type. I. Glazunov & Co, 1845. - 280 p. - Text : direct;
298. Gurvich M. A. Soviet financial law : approved by the Ministry of Higher Education of the USSR as a textbook for law schools / M. A. Gurvich. - Moscow : Gosyurizdat, 1954. - 355 p. - Text : direct;

299. Dadashev A. Z. Tax control in the Russian Federation : textbook / A. Z. Dadashev, I. R. Payzulaev, Y. A. Topchi, D. A. Meshkova. - Moscow : Knorus, 2023. - 127 p. - Text : direct;

300. Demin, A. V. Dispositiveness and taxation : commentary on legislation and practice of tax administration / A. V. Demin. - Text : electronic // ConsultantPlus : site. - URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=CMB&n=18387#OZ9eTeTHkpyHGfi7> (access date: 10.05.2023);

301. Demin, A. V. Tax law of Russia : textbook / A. V. Demin. - Krasnoyarsk : RUMC SA, 2006. - 464 p. - Text : direct;

302. Demin, A. V. The principle of taxation certainty : a monograph / A. V. Demin. - Moscow : Statute, 2015. - 368 p. - Text : direct;

303. Dorofeeva, N. A. Tax administration : textbook / N. A. Dorofeeva, A. V. Brilon, N. V. Brilon. - Moscow : Dashkov & K, 2016. - 296 p. - Text : direct;

304. Evtushenko, V.F. Tax agents as subjects of tax legal relations / ed. by I.I. Kucherov. I. Kucherov. - Moscow: Jurisprudence Publishing House, 2006. - 347 p. - Text : direct;

305. Yedronova V. N. Income taxation : historical, methodological and practical aspects : monograph / V. N. Yedronova, A. V. Telegus. - Nizhny Novgorod : Volga Institute of Professional Development of the Federal Tax Service, 2016. - 226 p. - Text : direct;

306. Engibaryan R. V. Theory of State and Law : textbook / R. V. Engibaryan, Y. K. Krasnov. - 2-e ed. revised and extended - Moscow : Norma, 2018. - 576 p. - Text : direct;

307. Zapolsky, S. V. Debatable questions of the theory of financial law / S. V. Zapolsky. - Moscow : Eksmo, 2008. - 153 p. - Text : direct;

308. Ilovaysky, S. I. Textbook of financial law / S. I. Ilovaysky. - 4th edition. - Odessa: typo-chromo-lit. A. F. Sokolovsky, 1904. - 383 p. - Text : direct;

309. Kilinkarova, E. V. Offset and refund of overpaid and overcharged tax payments : monograph / E. V. Kilinkarova. - Moscow : Wolters Klover, 2010. - 160 p. - Text : direct;
310. Kleimenova, M. O. Tax Law / M. O. Kleimenova. - Moscow : MFPU «Synergy», 2013. - 368 p. - Text : direct;
311. Kozlov, N. A. Protection of taxpayer's rights in the course of tax control : a monograph / N. A. Kozlov. - Moscow : Prospect, 2021. - 208 p. - Text : direct;
312. Kozlova, N. V. Essay 12. Forms of entrepreneurial and other income-generating activity by a citizen without forming a legal entity / N. V. Kozlova, S. Y. Filipova. - Text : direct // Physical persons as subjects of Russian civil law : monograph / A. S. Vorozhevich, O. I. Gentovt, N. V. Kozlova [et al.] ; ed. by N. V. Kozlova, S. Yu. Filippova. - Moscow, 2022. - 350 c.
313. Kozyrin, A. N., Introduction to Russian tax law : textbook / A. N. Kozyrin. - Moscow : Institute for Public Law Research, 2014. - 304 p. - Text : direct;
314. Commentary to the Constitution of the Russian Federation / ed. by Prof. V.D. Zorkin. - 3rd ed. revision. - Moscow : Norma : NIC Infra-M, 2013. - 1040 p. - Text : direct;
315. Kopina, A. A. Interdependent persons in tax legal relations / A. A. Kopina. - Moscow : Yurlitinform, 2013. - 192 p. - Text : direct;
316. Kotlyarevskiy, S. A. Financial Law of the USSR / A. S. Kotlyarevskiy. - Leningrad : State Publishing House, 1926. - 157 p. - Text : direct;
317. Krokhnina Y. A. Tax law : textbook for universities / Y. A. Krokhnina. - 10th edition, revised. and supplement. - Moscow : Yurite, 2023. - 503 p. - Text : direct;
318. Kruss, V. I. Constitutionalization of fiscal-economic duties in the Russian Federation : a monograph / V. I. Kruss. - Moscow : Norma, Infra-M, 2017. - 304 p. - Text : direct;
319. Kulisher, I. M. Essays on Financial Science / I. M. Kulisher. - Petrograd : Nauka i shkola, 1919. - 252 p. - Text : direct;

320. Kucherov, I. I. Tax control and responsibility for violation of legislation on taxes and fees / I. I. Kucherov, O. Yu. I. Kucherov. - Moscow : Center YurInfor, 2001. - 256 p. - Text : direct;

321. Lebedev, V. A. Financial law. Lectures by V. A. Lebedev, Associate Professor at St. Petersburg University. A. Lebedev. - St. Petersburg : Tipolitogr. A.M. Wolf, 1882. - T. 1. - 722 p. - Text : direct;

322. Lvov, D. Course of financial law / comp. D. Lvov. - Kazan : Tip. Kazan. univ, 1887. - 521 p. - Text : direct;

323. Taxes and tax administration in the system of economic security / edited by A. G. Yarunina ; ed. by L. V. Sanina. - Moscow : Direct-Media, 2019. - 343 p. - Text : direct;

324. Tax administration and control : textbook / edited by L. I. Goncharenko. - Moscow : Magister : Infra-M, 2020. - 448 p. - Text : direct;

325. Tax law : textbook / L. L. Arzumanova, N. M. Artemov, O. V. Boltinova ; ed. by E. Y. Gracheva, O. V. Boltinova. - Moscow : Prospect, 2012. - 384 p. - Text : direct;

326. Tax law : textbook for bachelors / A. S. Burova, E. G. Vasilieva, E. S. Gubenko et al. ; under the editorship of I. A. Tsindeliani. - 2nd ed. - Moscow : Prospect, 2016. - 528 p. - Text : direct;

327. Tax law : textbook for universities / S. G. Pepelyaev, R. I. Akhmetshin, S. V. Zhestkov [et al] ; ed. by S. G. Pepelyaev. - Moscow : Alpina Publisher, 2016. - 796 p. - Text : direct;

328. Tax law. Special part : textbook for higher education institutions / ed. by S. G. Pepelev. G. Pepelyaev. - Moscow : Prosveshcheniye, 2017. - 736 p. - Text : direct;

329. Tax control. Tax inspections : textbook for master's degree / edited by O.V. Boltinova, Y.K. Tsaregradskaya. - Moscow : Norma : Infra-M, 2021. - 160 p. - Text : direct;

330. Tax process : textbook for university students studying in Economics, Management, Finance and Credit, Law / N.D. Eriashvili, M.E. Kosov, O.V. Staroverova

[et al] ; edited by N.D. Eriashvili, M.N. Korshunov. - 3-th ed. revised and extended - Moscow : Unity-Dana, 2020. - 607 p. - Text : direct;

331. Nogina, O. A. Tax control : questions of theory / O. A. Nogina. - Saint-Petersburg : Peter, 2002 - 159 p. - Text : direct;

332. Ozerov, I. H. Fundamentals of Financial Science : a course of lectures at St. Petersburg and Moscow Universities / I. H. Ozerov. - 4-th edition, revised and supplemented - Moscow : Publishing house of I. D. Sytin, 1911. - T. 1. - 544 p. - Text : direct;

333. Main Provisions of Civil Law : article-by-article commentary to Articles 1-16.1 of the Civil Code of the Russian Federation / Ed. by A. G. Karapetov. - Moscow : M-Logos, 2020. - 1469 p. - Text : direct;

334. Fundamentals of Financial Science and Policy / A. A. Nikitsky; preface I. H. Ozerov. - Moscow : «Polza» V. Antic & Co, 1909. - 272 p. - Text : direct;

335. Pepelyaev, S. G. Taxation of income and profit : textbook / S. G. Pepelyaev, S. A. Sosnovsky. - Moscow : Statut, 2015. - 187 p. - Text : direct;

336. Popondopulo, V.F. Human activity: legal forms of implementation and public organization : monograph / V.F. Popondopulo. - Moscow : Prospect, 2021. - 736 p. - Text : direct;

337. Legal regulation of financial control in the Russian Federation: problems and prospects : monograph / L. L. Arzumanova, O. V. Boltinova, O. Yu. Bubnova [et al.] ; ed. by E. Yu. - Moscow : Norma, Infra-M, 2013. - 384 p. - Text : direct;

338. Entrepreneur - Taxpayer - State. Legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation : textbook / G. A. Gadzhiev, S. G. Pepelyaev. - Moscow : FBC-Press, 1998. - 592 p. - Text : direct;

339. Pchelintseva A. O. Tax administration of individuals : textbook / A. O. Pchelintseva, E. B. Pospelova. - Moscow : Institute of world civilizations, 2019. - 100 p. - Text : direct;

340. Rau, K. G. Basic Principles of Financial Science / translated from German 5th edition : Vol. 1-2 / K. G. Rau ; edited and prefaced by A. Korsak, V. Lebedev. - St. Petersburg : Tip. Maykov, 1867. - 703 p. - Text : direct;

341. Sasov, K. A. Tax justice in the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation : monograph / K. A. Sasov. - Moscow : Norma, 2013. - 256 p. - Text : direct;

342. Svirshchevsky, A. Income tax / A. Svirshchevsky. - Moscow : Tip. A. I. Mamontov and k, 1886. - 250 p. - Text : direct;

343. Sedova, J. I. Principle of estoppel and waiver in commercial turnover of the Russian Federation / J. I. Sedova, N. V. Zaitseva. - Moscow : Statut, 2014. - 159 p. - Text : direct;

344. Smirnova, E. E. Actual issues of taxation and tax administration of individuals' income in the Russian Federation : monograph / E. E. Smirnova. - Moscow : Rusains, 2020. - 153 p. - Text : direct;

345. Sobolev, M. N. Sketches of financial science : public talks / M. N. Sobolev. - Kharkiv : Proletarian, 1925. - 186 p. - Text : direct;

346. Solov'eva, N. A. Tax deductions and tax benefits: problems of correlation and legislative consolidation : monograph / N. A. Solov'eva. - Moscow : Knorus, 2012. - 216 p. - Text : direct;

347. Tarasov, I. T. An Essay on the Science of Financial Law. Issue one : Introduction. A synopsis of lectures / I. T. Tarasov. - 2-th edition - Yaroslavl: Printing House G. Falk, 1889. - 211 p. - Text : direct;

348. Telegus, A. V. Field tax audit of tax agent on personal income tax as the main event of tax control : monograph / A. V. Telegus ; edited by V. N. Edronova. N. Yedronova. - Nizhny Novgorod : Volga Institute of Professional Development of the Federal Tax Service, 2018. - 104 p. - Text : direct;

349. Turgenev, N. Experience of tax theory / N. Turgenev. - 2nd ed. - St. Petersburg : Tip. V. Plavilshchikov, 1819. - 326 p. - Text : direct;

350. Tyutin, D. V. Tax law : a course of lectures / D. V. Tyutin. - Text : electronic // ConsultantPlus;

351. Individuals as subjects of Russian civil law : monograph / A. S. Vorozhevich, O. I. Gentovt, N. V. Kozlova [et al] ; ed. by N. V. Kozlova, S. Yu. - Moscow : Statute, 2022. - 350 p. - Text : direct;

352. Financial law : textbook / ed. by E. D. Sokolova ; ed. by A. Y. Ilyin. - Moscow : Prospect, 2019. - 592 p. - Text : direct;

353. Financial law in the conditions of digital economy development : a monograph / K. T. Anisina, B. G. Badmaev, I. V. Bit-Shabo [et al] ; ed. by I. A. Tsindeliani. - Moscow : Prospect, 2019. - 320 p. - Text : direct;

354. Legal presumptions in tax law : textbook / D. M. Shchekin ; ed. by S. G. Pepeeov. G. Pepelyaev. - Moscow : MH Press, 2002. - 252 p. - Text : direct;

355. Yanzhul, I. I. Basic beginnings of financial science : the doctrine of public revenues / I. I. Yanzhul. - Moscow : Statute, 2002. - 555 p. - Text : direct;

Articles in collections

356. Romenko, V.A. Statement of the property tax deduction of personal income tax in relation to property expenses incurred during the period of entrepreneurial activity // Materials of the International Youth Scientific Forum «LOMONOSOV-2020». - 2nd ed., revised. and add. / V.A. Romenko. – Text : electronic ; resp. ed. I.A. Aleshkovsky, A.V. Andriyanov, E.A. Antipov - Moscow: MAKS Press, 2020. - URL: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2020/data/19753/112690_uid163161_report.pdf (Access date: 05/10/2023);

357. Romenko, V.A. Constitutional and legal analysis of the restriction of the right to use property tax deductions when making a transaction for the sale of personal housing between related parties (Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 18, 2019 No. 2115-O, etc.) // Tax law in the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation in 2019: According to the materials of the

XVII International. scientific-practical. conf. April 24–30, 2020, Moscow: [collection] / V.A. Romenko - Text: direct; ed. S.G. Pepelyaev. - Moscow: Statute, 2021. - P. 80-91;

358. Romenko, V.A. Tax declaration for personal income tax when receiving income from the sale of real estate in an amount not exceeding the property tax deduction in the standard value // Materials of the International Youth Scientific Forum «LOMONOSOV-2022» / V.A. Romenko. – Text : electronic; resp. ed. I.A. Aleshkovsky, A.V. Andriyanov, E.A. Antipov, E. I. Zimakova. - Moscow: MAKS Press, 2022. - URL: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2022/data/25872/146642_uid163161_report.pdf (date of access: 05/10/2023);

359. Romenko, V.A. The content of the concept of «actual size of the tax liability»: analysis of the practice of the Constitutional Court of the Russian Federation scientific-practical. conf. April 20–28, 2021, Moscow: [collection] / V.A. Romenko. – Text : direct; ed. S.G. Pepelyaev. - Moscow: Statute, 2022. - P. 123-128.

Articles

360. Ageev, S. S. International and supranational means of taxpayer's rights protection in the context of automatic exchange of financial account information : experience of European Union / S. S. Ageev. - Text : direct // Taxes. - 2021. - No. 1. - P. 30-35;

361. Altukhova, E. V. Interdependence of physical persons for taxation purposes / E. V. Altukhova. - Text : direct // Law and economy. - 2009. - No. 10. - P. 43-49.

362. Akhmetshin, R. I. Income as economic benefit: problems of practice of tax legislation application / R. I. Akhmetshin. - Text : direct // Tax disputes. - Moscow : Statut, 2010. - P. 165-174;

363. Vanin, V. V. On the importance of legal attributes of entrepreneurial activity for qualification of consumer contracts / V. V. Vanin, V. V. Tikhonov. - Text : direct // Civil law. - 2022. - No. 1. - P. 3-8;

364. Vasilyeva, A.F. Unjust enrichment as a new construction of public law. Administrative-legal analysis of the Decision of the Constitutional Court of the Russian

Federation dated 24.03.2017 No. 9-P / A. F. Vasilyeva. - Text : direct // Vestnik of economic justice of the Russian Federation. - 2020. - No. 9. - P. 127-141;

365. Vasilyeva, E. G. Transformation of tax control : modern model of legal regulation / E. G. Vasilyeva. - Text : direct // Law and practice. - 2022. - No. 2. - P. 88-89;

366. Vinnitsky, A. V. Cancellation by way of self-control of favourable administrative acts / A. V. Vinnitsky, I. N. Kharinov. - Text : direct // Electronic supplement to the Russian Law Journal. - 2020. - No. 6. - P. 50-63. - URL: <http://electronic.ruzh.org/?q=ru/system/files/Винницкий%2СХаринов.pdf> (access date: 10.05.2023);

367. Vorobyeva, E. M. Penalties in tax legal relations: doctrine and legislative regulation / E. M. Vorobyeva. - Text : direct // Vestnik of Perm University. Juridicheskie nauk. - 2013. - No. 4. - P. 68-81;

368. Demin, A. V. Discretion in tax law / A. V. Demin. - Text : direct // Vestnik of Perm University. Juridicheskie nauk. - 2017. - No. 1. - P. 42-55;

369. Demin, A. V. Presumptions in norms of tax law / A. V. Demin. - Text : direct // Juridicheskaya tekhnika. - 2010. - No. 4. - P. 171-178;

370. Demin, A. V. Presumption in tax law. Real and presumptive taxation / A. V. Demin. - Text : direct // Financial law. - 2011. - No. 9. - P. 19-24;

371. Dobroskok, O. V. Transformation of tax control essence in modern conditions / O. V. Dobroskok. - Text : direct // Scientific Vestnik : finance, banks, investments. - 2021. - No. 1 (54). - P. 39-46;

372. Eremina, E. V. Recovery of personal income tax from tax agent: will organizations be able to compensate for losses? / E. V. Eremina. - Text : direct // Nalogoved. - 2020. - No. 3. - P. 32-41;

373. Ershova, I. V. The concept of entrepreneurial activity in theory and judicial practice / I. V. Ershova. - Text : direct // Lex Russica. - 2014. - No. 2. - P. 160-167;

374. Efremova, T. A. Risk-oriented approach as a guarantor of tax security of the state / T. A. Efremova. - Text : direct // Taxes. - 2022. - No. 3. - P. 39-44;

375. Zaichikova, O. M. Calculation of tax by calculation method: problems of legal regulation / O. M. Zaichikova. - Text : direct // Russian legal journal. - 2022. - No. 1. - P. 138-145;

376. Zapolsky, S. V. Legal issues of digitalization of financial control in Russia / S. V. Zapolsky, E. L. Vasyanina. - Text : direct // Russian Law Journal. - 2022. - No. 4. - P. 99-109;

377. Zaripov, V. M. Why has the Tax Code ceased to be an inspector's handbook? / V. M. Zaripov. - Text : immediate // Law. - 2021. - No. 5. - P. 48-53;

378. Zolotareva, A. B. Has the problem of tax collection from an agent been solved? / A. B. Zolotareva. - Text : direct // Nalogoved. - 2014. - No. 6. - P. 40-49;

379. Kirova, E. A. Transformation of Russian tax system in the conditions of formation of digital economy / E. A. Kirova, N. G. Morozova, A. S. Bezverkhiiy. - Text : immediate // University Herald. - 2019. - No. 7. - P. 118-124;

380. Kozyrin, A.N. Penalty under the Russian tax law: a way to secure tax liability or a measure of responsibility for violation of tax rules? / A. N. Kozyrin. - Text : direct // Law. - 2018. - No. 7. - P. 148-159;

381. Kondrashova, M. A. Correlation of estoppel and doctrine of legal expectations / M. A. Kondrashova. - Text : direct // Vestnik of civil law. - 2020. - No. 3. - P. 199-214;

382. Kopina, A. A. Influence of interdependence on legal status of taxpayers - physical persons / A. A. Kopina. - Text : direct // Taxes. - 2013. - No. 5. - P. 34-41;

383. Kopina, A. A. Personal income tax benefits : general conditions and practice of application (part two: property tax deduction) / A. A. Kopina. - Text : direct // Taxes. - 2017. - No. 20. - P. 3-11;

384. Kopina, A. A. Personal income tax benefits: general conditions and practice of application (part two: property tax deduction) / A. A. Kopina. - Text : direct // Taxes. - 2017. - No. 20. - P. 1-11;

385. Kopina, A. A. Tax control in connection with transactions between interdependent persons vs receiving an unjustified tax benefit / A. A. Kopina. - Text : direct // Taxes. - 2016. - No. 9. - P. 10-17;

386. Kopina, A. A. Legal definition of entrepreneurial activity for taxation purposes : statement of the problem / A. A. Kopina. - Text : direct // Financial law. - 2021. - No. 1. - P. 21-27;

387. Kormilitsyn, A. S. Object and subject of tax control / A. S. Kormilitsyn. - Text : direct // Administrative and municipal law. - 2008. - No. 5. - P. 59-60;

388. Krasnyukov, A. V. Tax liability from unjust enrichment of taxpayer / A. V. Krasnyukov. - Text : direct // Taxes. - 2022. - No. 1. - P. 28-32;

389. Krasnyukov, A. V. Order of tax calculation / A. V. Krasnyukov. - Text : direct // Financial law. - 2021. - No. 3. - P. 18-22;

390. Krasnyukov, A. V. Pre-inspection analysis as a new type of tax audit / A. V. Krasnyukov. - Text : direct // Financial Law. - 2018. - No. 1. - P. 44-46;

391. Kuznechenkova, V. E. Features of the procedural status of tax agents / V. E. Kuznechenkova. - Text : direct // Financial law. - 2006. - No. 7. - P. 10-13;

392. Kustova M. V. Guarantees of taxpayer's rights in the procedures of pre-trial appeal: consistency of legal positions / M. V. Kustova. - Text : immediate // Vestnik (Herald) of Saint Petersburg University. Law. - 2018. - T. 9, No. 3. - P. 353-369;

393. Kustova, M. V. Acquisition of real estate by buying out shares : problems of determining the holding period for the purposes of tax deduction on sale / M. V. Kustova, K. V. Maisheva. - Text : immediate // Financial law. - 2021. - No. 11. - P. 42-48;

394. Kustova, M. V. Proceedings on cases of property tax offences in the system of tax procedures / M. V. Kustova. - Text : direct // Izvestia vuzov. Law. - 2009. - No. 3. - P. 115-126;

395. Lysenko, E. D. Principle of good faith tax administration / E. D. Lysenko. - Text : immediate // Education and law. - 2020. - No. 7. - P. 134-137;

396. Mikhaylov, S.M. Establishing the circumstances of civil cases : some doctrinal and practical approaches / S.M. Mikhaylov, M.D. Olegov. - Text : direct// Actual problems of Russian law. - 2021. - No. 12. - P. 53-68;

397. Mitsyk, G. Yu. Normative-legal, doctrinal and law-enforcement features of entrepreneurial activity / G. Yu. Mitsyk. - Text : direct // Law and economy. - 2017. - No. 7. - P. 5-11;

398. Nelyubin, I. D. Tax risks on transactions concluded between interdependent persons / I. D. Nelyubin. - Text : direct // Financial law. - 2022. - No. 1. - P. 42-45;

399. Nogina, O. A. Protection of legitimate expectations of taxpayer in conditions of action and application of anti-abuse tax rules : balance of private and public interests / O. A. Nogina, S. V. Ovsyannikov. - Text : direct / / Vestnik of Saint-Petersburg University. Law. - 2022. - T. 13, No. 1. - P. 83-106;

400. Nogina, O.A. Pre-inspection analysis of taxpayers' activity as an independent form of tax control / O.A. Nogina. - Text : direct // Law. - 2022. - No. 11. - P. 64-72.

401. Ovsyannikov, S. V. Forms and limits of interaction between civil and tax law / S. V. Ovsyannikov. - Text : electronic // Vestnik of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation. - 2009. - No. 1. - URL: <https://www.szrf.ru/szrf/doc.php?#b=107&issid=1072009001000&docid=19> (access date: 10.05.2023);

402. Ovcharova, E. V. Legal responsibility for violation of tax legislation: what should it be? / E. V. Ovcharova. - Text : direct // Financial law. - 2021. - No. 11. - P. 7-16;

403. Opalev, R. O. Main provisions of the doctrine of proof in the Russian arbitration process / R. O. Opalev. - Text : direct // Russian Justice. - 2013. - No. 4. - P. 37-41;

404. Pavlenko, S. P. Legal status of tax agent: general and special in calculation and payment of personal income tax / S. P. Pavlenko. - Text : direct // Taxes and taxation. - 2010. - No. 3. - P. 30-37;

405. Pepelyaev, S. G. Bifurcation of tax personality / S. G. Pepelyaev. - Text : direct // Taxman. - 2021. - No. 1. - P. 4-6;
406. Pepelyaev, S.G. Subjective-objective decision / S.G. Pepelyaev. - Text : direct // EJurist. - 2017. - No. 17-18. - P. 2;
407. Poponova, N. A. Tax control in France / N. A. Poponova. - Text : direct // Finansy. - 2000. - No. 10. - P. 32-34;
408. Protasov, A. I. Features of tax authority's demand for documents (information) from a taxpayer about its activities outside the scope of a tax audit / A. I. Protasov, M. A. Strygina. - Text : direct // Russian judge. - 2023. - No. 2. - P. 2-6;
409. Razgildieva, M. B. On the issue of functions of tax and legal responsibility / M. B. Razgildieva. - Text : direct // Taxes. - 2014. - No. 1. - P. 38-42;
410. Romenko, V.A. Limitation of right for property tax deductions in transactions between interdependent persons / V.A. Romenko. - Text : direct // Nalogoved. - 2020. - No. 7. - P. 54-63;
411. Romenko, V.A. The right to apply professional tax deduction by individuals whose activities are recognised as entrepreneurial by results of tax control / V.A. Romenko. - Text : direct // Financial law. - 2021. - No. 5. - P. 37-41;
412. Romenko, V. A. Legal problems of controlling the payment of tax on income from the sale of immovable property by physical persons / V. A. Romenko. - Text : direct // Financial law. - 2022. - No. 7. - P. 40-44;
413. Romenko, V.A. Is the deduction for the construction of personal residence a tax benefit? / V. A. Romenko. - Text : direct // Nalogoved. - 2020. - No. 11. - P. 63-72;
414. Savinykh, V.A. In search of content of the principle of economic feasibility of cadastral value / V.A. Savinykh. - Text : direct // Nalogoved. - 2017. - No. 10. - P. 40-51;
415. Sosnovsky, S. A. Categorization of controlled persons in different types of control / S. A. Sosnovsky. - Text : direct // Nalogoved. - 2020. - No. 5. - P. 43-53;
416. Taribo, E. V. Constitutional framework for pre-inspection analysis / E. V. Taribo. - Text : direct // Nalogoved. - 2022. - No. 8. - P. 17-21;

417. Tropuskaya, S. S. Taxation of self-employed and digital economy : tax on professional income / S. S. Tropuskaya. - Text : direct // Financial law. - 2019. - No. 5. - P. 22-26;
418. Tyutin, D. V. Russian institute of tax agents: hidden contradictions / D. V. Tyutin. - Text : direct // Nalogoved. - 2013. - No. 4. - P. 12-21;
419. Fayzrakhmanova, N. L. Legal positions of the Supreme Court of the RF / N. L. Fayzrakhmanova. - Text : direct // Nalogoved. - 2021. - No. 1. - P. 74-77;
420. Chernovol, K. A. The concept of legitimate expectations : European and Russian experience / K. A. Chernovol. - Text : immediate // Jurisprudence. - 2019. - T. 63, No. 1. - P. 181-191;
421. Chornovol, E. P. Regulatory, doctrinal and law enforcement features of entrepreneurial activity / E. P. Chornovol, A. V. Goloviznin. - Text : direct // Law and economy. - 2016. - No. 1. - P. 16-22;
422. Chukreev, A. A. To the problem of legal definition of entrepreneurial activity / A. A. Chukreev. - Text : direct // Russian Law Journal. - 2015. - No. 2. - P. 105-120;
423. Churyaev, A.V. Consideration by courts of disputes related to receiving property tax deduction for personal income tax / A.V. Churyaev. - Text : direct // Judge. - 2016. - No. 2. - P. 56-60;
424. Shuvalov, I. I. Legal category «entrepreneurial activity» : legislative definition and reality / I. I. Shuvalov. - Text : immediate // Journal of Russian Law. - 2020. - No. 5. - P. 59-65;
425. Yuzvak, M. V. About incompleteness of institute of penalty in tax law / M. V. Yuzvak. - Text : direct // Nalogoved. - 2017. - No. 5. - P. 35-45;
426. Yadrihinsky, S. A. The doctrine of legitimate expectations in tax relations / S. A. Yadrihinsky. - Text : direct // Russian Journal of Legal Studies. - 2018. - No. 4. - P. 76-84;
427. Yadrihinsky, S. A. To a question on realization of legitimate interest of the taxpayer / S. A. Yadrihinsky. - Text : direct // Taxes. - 2019. - No. 6. - P. 15-18;

Dissertations

428. Arabov, R. R. Improvement of tax control system in the modern economic environment : dissertation for the degree of Candidate of Economic Sciences : 08.00.10 / Arabov Rustam Rashidovich ; Russian Academy of Entrepreneurship. - Moscow, 2015. - 147 p. - Text : direct;

429. Bondareva N. A. Tools of tax control as a means of balancing fiscal interests of government and business : dissertation for the degree of Candidate of Economic Sciences : 08.00.10 / Natalia Anatolievna Bondareva ; Moscow Financial-Industrial University «Synergy». - Moscow, 2014. - 175 p. - Text : direct;

430. Grigoriev, V. V. Legal regulation of property taxation of individuals in the Russian Federation : thesis for the degree of Candidate of Sciences in Law : 12.00.04 / Kutafin Moscow State Law University . - Moscow, 2019. - 162 p. - Text : direct;

431. Evtushenko, V.F. Legal status of tax agents : thesis for the degree of Candidate of Sciences in Law : 12.00.14 / Evtushenko Victoria Fedorovna ; All-Russian State Tax Academy of the Ministry of Finance of the Russian Federation. - Moscow, 2006. - 182 p. - Text : direct;

432. Efremova T.A. Development of tax administration in Russia : theory, methodology, practice : thesis for the degree of Doctor of Economics : 08.00.10 / Efremova Tatyana Aleksandrovna ; Federal State Budgetary Educational Inst. N. P. Ogarev». - Moscow, 2018. - 390 p. - Text : direct;

433. Zhutaev A. S. Tax agents as subjects of tax legal relations : thesis for the degree of candidate of law : 12.00.14 / Alexei Sergeevich Zhutaev ; Saratov State Law Academy. - Saratov, 2011. - 150 p. - Text : direct;

434. Kazaryan, T. R. Improvement of state tax control in the conditions of Russian tax system development : thesis abstract for the degree of Candidate of Economics : 08.00.10 / Tigran Rubenovich Kazaryan ; Rostov State University of Economics «RINH». - Rostov-on-Don, 2013. - 25 p. - Text : direct;

435. Kamenkov M. V. Problems of taxation of interdependent persons : thesis for the degree of Candidate of Sciences of Law : 12.00.04 / Kamenkov Maxim Valerievich ; Saint Petersburg State University. - Saint Petersburg, 2016. - 164 p. - Text : direct;

436. Kolomeyets D. S. Legal status of tax agent in Russian and foreign legislation : thesis for the degree of candidate of law : 12.00.14 / Kolomeyets Dmitry Sergeevich ; Institute of State and Law RAS. - 179 p. - Text : direct;

437. Korshunova M. V. Development of tax control system in the Russian Federation : thesis for the degree of Candidate of Economic Sciences : 08.00.10 / Marina Viktorovna Korshunova ; Financial University under the Government of the Russian Federation. - 179 p. - Text : direct;

438. Kurbatov, T. Yu. Legal forms and methods of tax control: thesis for the degree of Candidate of Sciences in Law : 12.00.04 / Kurbatov Timur Yurievich ; Financial University under the RF Government.- Moscow, 2015. 231 p. - Text : direct;

439. Lakunina M. A. Improvement of tax administration mechanism of personal income tax withheld by tax agents : dissertation for the degree of Candidate of Economic Sciences : 08.00.10 / Marina Aleksandrovna Lakunina ; All-Russian State Tax Academy of the Ministry of Finance of the Russian Federation. - Moscow, 2012. - 198 p. - Text : direct;

440. Mezhenin V. A. Criminal responsibility for non-fulfillment of tax agent's duties : thesis for the degree of candidate of legal sciences : 12.00.08 / Mezhenin Valery Aleksandrovich ; North Caucasus State Technical University. - Stavropol, 2009. - 201 p. - Text : direct;

441. Telegus, A. V. Tax control at taxation of physical persons on the basis of «object of control - taxpayer» approach : thesis for the degree of Candidate of Economics : 08.00.10 / Telegus August Valerievich ; Samara State University of Economics. - Nizhni Novgorod, 2009.- 189 p. - Text : direct;

442. Titov, A. A. Improvement of state financial control in the tax system of Russia : thesis for the degree of candidate of economic sciences : 08.00.10 / Titov Anton

Aleksandrovich ; Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of Russia .- Moscow, 2013. - 178 p. - Text : direct;

Electronic resources

443. Belenkiy, A. The first trillion: how incomes of self-employed grow / A. Belenkiy. - Text : electronic // RBC : site. - URL: https://www.rbc.ru/opinions/own_business/18/04/2023/643d30309a7947a791f116f8 (access date: 10.05.2023);

444. Inflation calculators. - Text : electronic // Inflation in Russia : website. - URL: <https://уровень-инфляции.рф/инфляционные-калькуляторы> (access date: 10.05.2023);

445. Qualitative improvement of tax administration is the goal of the new tax control concept. - Text : electronic // Federal Tax Service : website. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5075508/?ysclid=lh7dfcbu7o759760608 (access date: 10.05.2023);

446. Mediation - a new word in tax control. - Text : electronic // Federal Tax Service : website. - URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10853008/# (access date: 10.05.2023);

447. Report on the results of control work of tax authorities as dated 01.10.2022 - Text : electronic // Federal Tax Service : website. - URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (access date: 10.05.2023);

448. Report on the results of control work of tax authorities as dated 01.10.2022 - Text : electronic // Federal Tax Service : website. - URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/2NK/2nk011022_ut.xls (access date: 10.05.2023);

449. Population distribution by age group. - Text : electronic // Federal Service of State Statistics : website. - URL: <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/demo14.xls> (access date: 10.05.2023);

450. Savinykh, V.A. 8.2. What is the economic feasibility of cadastral value? Part II / V.A. Savinykh. - Text : electronic // Zakon : site. - URL: https://zakon.ru/blog/2017/12/17/81_chno_takoe_ekonomicheskaya_obosnovannost_kadastrovoj_stoimosti_-_chast_ii (access date: 10.05.2023);

451. Report on Income Declaration by Individuals for 2021 (Form No. 1-DDK). - Text : electronic // Federal Tax Service : website. - URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/1ddk/1ddk010123.xls> (access date: 10.05.2023);

452. Information on work on state registration of individual entrepreneurs and peasant (farmer) households as dated 01.10.2022 - Text : electronic // Federal Tax Service : site. - URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/otchet/reg/1ip1022.zip> (access date: 10.05.2023);

453. Statistics for the national project «Small and medium entrepreneurship and support of individual entrepreneurial initiative». - Text : electronic // Federal Tax Service : website. - URL: <https://rmsp.nalog.ru/statistics2.html#> (access date: 10.05.2023);

454. Transcript of the meeting of the State Duma of the Federal Assembly of the Russian Federation dated 18.12.2009. - Text : electronic // State Duma of the Russian Federation : site. - URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/220511-5> (access date: 10.05.2023);

455. Filonenko, V. In Sovfed suggest to the Cabinet to clarify the mechanism of single tax account / V. Filonenko. - Text : electronic // Parlamentskaya gazeta : site. - URL: <https://www.pnp.ru/economics/v-sovfede-predlagayut-kabminu-utochnit-mekhanizm-edinogo-nalogovogo-scheta.html> (access date: 10.05.2023);

456. Filonenko, V. They want to make personal income tax untouchable / V. Filonenko. - Text : electronic // Parlamentskaya Gazeta : site. - URL: <https://www.pnp.ru/economics/ndfl-khotyat-sdelat-neprikosnovennym.html> (access date: 10.05.2023);

457. The Federal Tax Service has accelerated tax deductions for Russians. - Text : electronic // RBC : website. - URL: <https://www.rbc.ru/economics/23/03/2022/6234974b9a7947e6caa7235e> (access date: 10.05.2023);

Foreign literature

458. Code général des impôts. Version en vigueur au 19 mai 2023. - Texte : électronique // Legifrance : Le service public de la diffusion du droit : site. - URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2023-05-19/ (date d'accès: 10.05.2023);

459. Drabkin-Reiter, E. The Europeanisation of the law on legitimate expectations : recent case law of the English and European Union courts on the protection of legitimate expectations in administrative law / E. Drabkin-Reiter. - Text : electronic. - Florence, 2015. - URL: https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/40324/2015_Drabkin-Reiter_LLM.pdf?sequence=1&isAllowed=y (access date: 10.05.2023);

460. Einkommensteuergesetz (EStG). - Text : elektronisch // Bundesministerium der justiz : webseite. - URL: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/_42d.html (datum des zugriffs: 10.05.2023);

461. Farrah, A. The coherence of the doctrine of legitimate expectations / A. Farrah, A. Perry. - Text : electronic // The Cambridge Law Journal. - 2014. Vol. 73, No. 1. - P. 63 - URL: <https://www.jstor.org/stable/24693966> (access date: 10.05.2023);

462. Hugh, J. A. Comparative income taxation. A structural analysis / J. A. Hugh, J. A. Brian. Fourth Edition. - London: Kluwer Law International, 2020. - 560 p. - Text : direct;

463. Matthijs A., Kommer, V. Handbook on Tax Administration / A. Matthijs, V. Kommer. - Text : electronic. - vol. second revised edition. - Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2015. - URL: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,shib&db=e000xww&AN=1553346&lang=ru> (access date: 10.05.2023);

464. Pistone, P. Tax Procedures / P. Pistone. - Text : electronic. - IBFD, 2020. - 1252 p. - URL: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,shib&db=e000xww&AN=2501600&lang=ru> (access date: 10.05.2023);
465. R (GSTS Pathology LLP &Ors) v Revenue and Customs Commissioners [2013] BVC 557. - Text : electronic // Croner-i navigate : web site. - URL: https://library.croneri.co.uk/cch_uk/bvc/2013-bvc-557 (access date: 10.05.2023);
466. Robert T. Legitimate expectations and proportionality in administrative law / T. Robert. - Oxford : Hart Publishing, 2000. - 129 p. - Text : direct;
467. Shome, P. Taxation history, theory, law and administration, springer texts in Business and Economics / P. Shome. - Text : electronic. - URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-68214-9> (access date: 10.05.2023);
468. Steuerrecht // Begr. von K. Tipke, Fortgef. von J. Lang, Mitarb. von R. Seer. - 17. völlig ubearb. - Aufl.-Köln : Dr. Otto Schmidt, 2002. - 996 s. - Text : direct;
469. Tax Administration 2022 : Comparative Information on the OECD and other Advanced and Emerging Economies . - Text : electronic . - Paris : OECD Publishing, 2022. - URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1e797131-en/1/3/4/index.html?itemId=/content/publication/1e797131-en&_csp_=38baa8bc2bc68a4be5b070db809f1650&itemIGO=oecd&itemContentType=book# (access date: 10.05.2023);
470. The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003. Deductions in respect of notional payments regulation 62. - Text : electronic // Gov.uk : web site. - URL: <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2003/2682/regulation/62/made> (access date: 10.05.2023);
471. The Income Tax (Pay As You Earn) Regulations 2003. Employee liability if tax unpaid after regulation 81 determination. - Text : electronic // Gov.uk : web site. - URL: <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2003/2682/regulation/81/made> (access date: 10.05.2023);

472. The Queen on the Application of Telefonica Europe Plc and Telefonica UK Limited v The Commissioners for HM Revenue and Customs : 2016 UKUT 0173 (TCC).
- Text : electronic // Gov.uk : web site. - URL:
<https://assets.publishing.service.gov.uk/media/576e5eb5e5274a0da90000a2/Telefonica-v-HMRC.pdf> (access date: 10.05.2023);
473. Thuronyi, V. Comparative tax law / V. Thuronyi. - Hague : Kluwer Law International, 2003. - 373 p. - Text : direct.