

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО СОВЕТА ПДС 0900.009
ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АВТОНОМНОГО
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ДРУЖБЫ НАРОДОВ ИМЕНИ ПАТРИСА
ЛУМУМБЫ» ПО ДИССЕРТАЦИИ НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ
КАНДИДАТА ЮРИДИЧЕСКИХ НАУК

аттестационное дело № _____
решение диссертационного совета от 19.12.2024 г., протокол № 21/3

О присуждении Констандиной Елене Игоревне, гражданке Российской Федерации, ученой степени кандидата юридических наук.

Диссертация «Оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде» по специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) наук в виде рукописи принята к защите 7 ноября 2024 г., протокол № 21/ПЗ, диссертационным советом ПДС 0900.009 Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы» (РУДН) Министерства науки и высшего образования Российской Федерации (117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6; приказ от 30 декабря 2022 года № 769).

Констандина Елена Игоревна, 1990 года рождения, гражданка Российской Федерации, в 2012 г. окончила федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» по специальности «Юриспруденция».

В 2014 г. окончила федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» по программе магистратуры по направлению подготовки «Юриспруденция».

С 01.11.2018 г. по 31.10.2021 г. обучалась в очной аспирантуре федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» по программе подготовки научно-педагогических кадров по направлению 40.06.01 «Юриспруденция» (приказ о зачислении № 6.18.1-05/0106-15 от 01.06.2018 г.), соответствующему научной специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки.

В период подготовки диссертации Констандина Е.И. работала в АО «КПМГ» в должности старшего консультанта по правовым вопросам в период с октября 2019 г. по февраль 2021 г., в ООО «Юридическая фирма «Гин и партнеры» в должности старшего налогового юриста в период с февраля 2021 г. по август 2024 г.

С сентября 2024 г. и по настоящее время работает в должности советника, руководителя налоговой практики в Адвокатском бюро г. Москвы «РКП».

Диссертация выполнена в департаменте систем судопроизводства и уголовного права (переименован в департамент уголовного права, процесса и криминалистики в соответствии с Приказом от 09.08.2023 № 6.18.1-01/090823-4) факультета права ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики».

Научный руководитель – Кудрявцева Елена Васильевна, доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры гражданского процесса юридического факультета федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова». В период подготовки диссертации Кудрявцева Елена Васильевна работала по внешнему совместительству в должности профессора в федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики».

Официальные оппоненты:

1. **Туманова Лидия Владимировна**, гражданка Российской Федерации, заслуженный юрист РФ, доктор юридических наук (12.00.15 – гражданский процесс; арбитражный процесс / 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки), профессор, профессор кафедры судебной власти и правоохранительной деятельности юридического факультета ФГБОУ ВО «Тверской государственной университет»;

2. **Соловьев Андрей Александрович**, гражданин Российской Федерации, доктор юридических наук (12.00.01 – Теория и история права и государства; история учений о праве и государстве / 5.1.1.), профессор, заместитель председателя Арбитражного суда Московской области;

3. **Лукьянова Ирина Николаевна**, гражданка Российской Федерации, кандидат юридических наук (12.00.15 – гражданский процесс; арбитражный процесс / 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки), доцент, заведующая кафедрой процессуального права Международно-правового факультета ФГБОУ ВО «Всероссийская академия внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации»

дали положительные отзывы о диссертации.

Соискателем опубликовано 5 публикаций по теме исследования, из них 3 работы опубликованы в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Перечнем РУДН и Перечнем ВАК РФ при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации с импакт-фактором выше 0,1 / K1, K2, общим объемом 20 стр. (автору принадлежит 20 стр.).

Авторский вклад 100 %.

Наиболее значимые публикации:

1. Констандина Е.И. Необоснованная налоговая выгода: актуальные тенденции доказывания // Российский юридический журнал. 2020. № 3(132). С. 159-166.
2. Констандина Е.И. Применение правил налоговой реконструкции при доказывании по налоговым спорам в рамках ст. 54.1 НК РФ // Арбитражный и гражданский процесс. 2020. № 12. С. 33-37.
3. Констандина Е.И. Протокол допроса свидетеля: доказательственное значение в налоговых спорах // Арбитражный и гражданский процесс. 2021. № 7. С. 46-49.
4. Констандина Е.И. Институт раскрытия доказательств: анализ в гражданском и арбитражном процессах // Конституционные основы и международные стандарты гражданского судопроизводства: история, современное состояние и пути совершенствования: сборник статей по материалам XI Международной научно-практической конференции студентов, магистрантов и аспирантов (Саратов, 15 мая 2020 г.) – Саратов: Изд-во ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», 2020. С. 46-48.
5. Констандина Е.И. Институт раскрытия доказательств: сравнительно-правовой анализ // Материалы Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-20202 [Электронный ресурс] – М.: МАКС Пресс, 2020. Режим доступа: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2020/data/19737/107624_uid337603_report.pdf.

На автореферат диссертации поступили положительные, не содержащие критических замечаний, отзывы от следующих лиц:

1. **Афанасьев Сергей Федорович**, гражданина Российской Федерации, доктора юридических наук (12.00.15 / 5.1.3.), профессора, заведующего кафедрой арбитражного процесса, адвокатуры и нотариата федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия».
2. **Загидуллина Марата Рашидовича**, гражданина Российской Федерации, доктора юридических наук (5.1.3.), доцента, профессора кафедры экологического, трудового права и гражданского процесса юридического факультета Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Казанский (Приволжский) федеральный университет».
3. **Ремизовой Ольги Николаевны**, гражданки Российской Федерации, кандидата юридических наук (12.00.08), судьи, председателя судебного состава Арбитражного суда Московской области.

Все отзывы положительные, однако имеются вопросы дискуссионного характера.

Афанасьев Сергей Федорович в отзыве на автореферат диссертации

отмечает. Вместе с тем в диссертации, как в любой подобного рода работе, имеются некоторые утверждения, побуждающие к полемике, или с которыми нельзя полностью согласиться.

Во-первых, в аспекте сказанного выше о верной релевантной роли судебных доктрин при разрешении споров о необоснованной налоговой выгоде, вряд ли до конца логически выверенным является вывод автора относительно того, что использование правовых позиций органов правосудия иногда «приводит к необоснованному включению в предмет доказывания излишне широкого круга обстоятельств, не предусмотренных положениями НК РФ» (стр. 11-12 автореф.).

Думается, что сами по себе подобные доктрины возникают сугубо по объективным причинам, среди прочего вследствие полного или частичного отсутствия законодательного регулирования. Как правильно пишет Е.Ф. Мосин, «Постановление № 53 содержит положения, которые нельзя вывести путем буквального толкования норм налогового законодательства, и которые не являются кратким оформлением результатов эволюционного развития судебной практики по налоговым спорам. Скорей его можно охарактеризовать как революционный выход из того эволюционного тупика, в который судебную практику завела универсализация применения категории «недобросовестный налогоплательщик», универсализация, против которой возражал Конституционный Суд РФ, но которую судебной практике на местах фактически навязали налоговые органы»¹. В этой связи становится понятно, что если судебная доктрина появляется из-за нормативных лакун, то она и будет очерчивать объем фактических обстоятельств, образующих предмет доказывания (например, по делам о необоснованной налоговой выгоде). Их состав нельзя каким-либо образом сопоставить с априори отсутствующим законом, а потому констатировать, что круг тех или иных обстоятельств избыточен или наоборот.

Во-вторых, диссертант отмечает, что досудебный порядок урегулирования налогового спора является самостоятельной процедурой подачи возражений на акт налоговой проверки и рассмотрения материалов налоговой проверки (от момента вручения акта по итогам проведенных мероприятий налогового контроля до вынесения надлежащего решения), а также «процедурой подачи и рассмотрения апелляционной жалобы» (стр. 16 автореф.),

В самом общем виде изложенная сентенция не противоречит сложившимся теоретико-прикладным воззрениям, которые касаются досудебного механизма урегулирования налоговых споров (*inter alia* о необоснованной налоговой выгоде). Однако вызывает возражение сущностное сравнение данного механизма с судебным апелляционным производством. Последнее никоим образом не корреспондирует досудебному

¹ Мосин Е.Ф. Доктрина налоговой выгоды в судебной практике: история и современность // URL: <https://docs.cntd.ru/document/902069351>

алгоритму действий, оно встроено в общую архитектуру цивилистического процесса, в рамках которого находит свою утилитарную реализацию особая государственная власть — судебная. Соизмерять функционал ординарных административных и иных досудебных либо внесудебных процедур с отправлением правосудия не совсем корректно ни с высоты политико-правового учения о разделении властей и разграничения полномочий государственных органов, ни с точки зрения инструментального подхода к праву и его связи с конкретной правоприменительной специализацией.

В-третьих, в автореферате соискатель лишь резюмирует, что сегодня прослеживается вариативное применение правил налоговой реконструкции по спорам о необоснованной налоговой выгоде, но при этом он не детектирует какие-либо подробности и детали (стр. 20, 26-27 автореф.). Быть может, они описываются в тексте самой диссертации. Как следствие, хотелось бы уточнить некоторые вопросы, а именно: каким образом, по мнению автора, должна происходить налоговая реконструкция в рамках судебного разбирательства при создании формального документооборота с «технической» компанией, а также при раскрытии схемы искусственного деления компании и распределении выручки между взаимозависимыми лицами для получения необоснованной налоговой выгоды (то, что в обыденной речи называется «дроблением бизнеса»)?; и в чем будут заключаться процессуальные особенности доказывания по этим однородным, но разнovidовым делам?

Приведенные выше суждения и замечания ни в коей мере не умоляют общей положительной оценки представленного диссертационного исследования, большинство сформулированных замечаний являются дискуссионными или частными.

Загидуллин Марат Рашидович в отзыве на автореферат диссертации отмечает следующее. Несмотря на общее положительное впечатление о работе, спорным представляется положение, которое следовало бы более подробно разъяснить при устной защите. Достаточно ли четкого определения предмета доказывания, включающего в себя доказывание должной (коммерческой) осмотрительности, реальности хозяйственных операций, деловой цели? Или в предмет доказывания по таким категориям дел могут входить и другие факты? Следует отметить, что поставленные в настоящем отзыве вопросы носят дискуссионный характер и не влияют на общую положительную оценку работы Констандиной Е.И.

Ремизова Ольга Николаевна в отзыве на автореферат диссертации отметила – вместе с тем в последнем параграфе 8 Главы II автореферата указано, что на сегодняшний день отсутствует единый подход по вопросу возможности применения правил налоговой реконструкции исключительно в досудебном порядке и невозможности ее реализации в суде. Представляется, что указанное положение автореферата заслуживает более подробных пояснений на устной защите в контексте того, а стали ли суды сегодня определять действительный размер налоговых обязательств чаще, каких

споров это касается, только ли относительно поставки или в том числе по хозяйственным операциям, которые предполагали выполнение работ и оказание услуг, каким образом суды проводят налоговую реконструкцию.

Указанное замечание не влияет на общее положительное впечатление от работы и скорее носит уточняющий характер.

Выбор официальных оппонентов обосновывается их высокой квалификацией, наличием научных трудов и публикаций, соответствующих теме оппонируемой диссертации.

Туманова Лидия Владимировна является ведущим ученым в области актуальных вопросов процессуального права, в частности арбитражного процессуального права. Сфера научных интересов – судебная защита законных прав и интересов.

Основные публикации (оппонента) по тематике диссертационного исследования:

1. Туманова Л.В. Самостоятельный процессуальный статус несовершеннолетнего // Российская юстиция. 2023. № 1. С. 70-74.
2. Туманова Л. В. Лишение родительских прав: исковое производство или применение меры семейно-правовой ответственности // Юридический вестник Самарского университета Juridical Journal of Samara University. 2023. Т. 9, № 4. С. 53–61. DOI: <https://doi.org/10.18287/2542-047X-2023-9-4-53-61>
3. Ильина О.Ю., Туманова Л.В. Правовые и психологические аспекты справедливости судебной деятельности, // Психология и право. 2023. Т. 4. № 13. С. 216-226. DOI 10.17759/psylaw.2023130415.
4. Туманова Л.В. Статус лиц, содействующих правосудию, как важный фактор в доказывании // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. 2023. № 1(73). С. 27-35. DOI 10.26456/vtpravo/2023.1.027.
5. Туманова, Л. В. Семейные ценности в контексте проблемы конфликта интересов // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. 2024. № 2(78). С. 178-184. DOI 10.26456/vtpravo/2024.2.178. EDN ZPYDHN.
6. Жукова О.В., Туманова Л.В. Специфика и пределы применения главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. 2022. № 2(70). – С. 41-49. – DOI 10.26456/vtpravo/2022.2.041.
7. Туманова Л.В. Особенности доказывания по делам, связанным с оказанием медицинских услуг // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. – 2022 - № 2(70). С. 123-130.
8. Захаров Г.Н., Туманова Л.В. Правосудие с доставкой на дом? // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. 2022. № 1(69). С. 65-69. DOI 10.26456/vtpravo/2022.2.065.

9. Туманова Л.В. Право судьи на справедливое судебное разбирательство // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. 2021. № 2(66). С. 71-80. DOI 10.26456/vtpravo/2021.2.071.

10. Туманова Л.В. Судья в современном мире // Судья. 2020. № 12(120). С. 4-8.

11. Туманова Л.В. Охрана детства как предмет административного судопроизводства // Судья. 2020. № 4(112). С. 24-28.

12. Дронова Ю.А., Туманова Л.В. Реплика о справедливости как правовой категории // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. 2020. № 1(61). С. 113-122.

13. Туманова Л.В. Заметки на полях Кодекса административного судопроизводства // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. 2019. № 1(57). С. 124-129.

Соловьев Андрей Александрович является крупным специалистом в области гражданского процесса и арбитражного процесса. В частности, в сфере его научных интересов находятся вопросы судебной и иной правовой защиты частноправовых отношений, а также вопросы рассмотрения арбитражными судами дел, возникающих из финансовых правоотношений, что является одним из важных аспектов диссертационного исследования соискателя.

Основные публикации (оппонента) по тематике диссертационного исследования:

1. Соловьёв А.А., Огнева К.О. К вопросу о рассмотрении гражданского иска в административном деле // Административное право и процесс. 2020. № 5. С. 36-43.

2. Соловьёв А.А. Некоторые вопросы рассмотрения арбитражными судами дел, возникающих из финансовых правоотношений // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2020. № 9. С. 52-60.

3. Соловьёв А.А. Актуальные вопросы исполнительного производства в западноевропейских государствах: опыт Французской Республики // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2021. № 2. С. 72-81.

4. Соловьёв А.А. Цифровые технологии в судопроизводстве: зарубежный опыт // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2022. № 3. С. 71-76.

Лукьянова Ирина Николаевна активно занимается проблематикой арбитражного процесса, вопросами достоверности электронных доказательств в судебном разбирательстве, что соответствует теме диссертационной работы Констандиной Елены Игоревны.

Основные публикации (оппонента) по тематике диссертационного исследования:

1. Лукьянова И.Н. Право быть выслушанным и услышанным в первой и проверочных инстанциях гражданского судопроизводства // Законы России: опыт, анализ, практика. 2022. № 9. С. 50-55.

2. Лукьянова И.Н. Достоверность электронных доказательств в судебном разбирательстве онлайн (некоторые рассуждения о проблемах электронного правосудия в эпоху «COVID-19» и после) // Законы России: опыт, анализ, практика. 2020. № 7. С. 44-50.

3. Лукьянова И.Н. Доверие к арбитражу в дистанционных слушаниях // Третейский суд. 2022. № 1. С. 111 - 115.

4. Лукьянова И.Н. Групповой иск как средство защиты прав граждан // Юрист. 2021 № 10. С. 44-51.

5. Лукьянова И.Н. Защита прав граждан групповым иском // Закон. 2019. № 12. С. 166-175.

Диссертационный совет отмечает, что на основании выполненных соискателем исследований:

– выявлены наиболее присущие рассматриваемой категории дел черты и сформулированы основные критерии (обстоятельства) доказывания, которые, по существу, составляют предмет доказывания, что, соответственно, свидетельствует о научной новизне; доказана перспективность использования на практике выработанных в исследовании положений;

– предложены инструменты и механизмы по усовершенствованию досудебного этапа в целях повышения его эффективности.

Теоретическая значимость исследования обоснована тем, что:

– выводы и материалы диссертационного исследования, в том числе помогают определить совокупность фактов и обстоятельств, подлежащих доказыванию как на досудебном этапе, так и в арбитражном суде, по рассматриваемой категории споров, что, безусловно, расширяет границы применимости полученных результатов;

– автором изложена наиболее распространенная совокупность доказательств, используемых по делам о необоснованной налоговой выгоде, которая позволяет одержать победу как на досудебном этапе, так и в арбитражном суде;

– выявлены наиболее острые проблемы, которые по рассматриваемой категории дел в настоящее время разрешаются, в том числе с помощью судебных доктрин.

Применительно к проблематике диссертации использован комплекс существующих базовых методов исследования, в том числе общенаучные методы, и научно-научные методы, например, историко-правовой, который позволил проследить всю историю развития практики обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов.

Значение полученных соискателем результатов исследования для практики подтверждается тем, что:

- сформулирована совокупность фактов (обстоятельств, критериев), которые необходимо доказывать по делам о необоснованной налоговой выгоде;
- предложены рекомендации для повышения эффективности досудебного этапа обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде;
- обобщена совокупность доказательств, наиболее часто используемых по делам рассматриваемой категории споров;
- отмечена высокая роль суда по делам о необоснованной налоговой выгоде.

Оценка достоверности результатов исследования выявила:

- использованы современные методики сбора и обработки исходной информации, что в результате позволило диссертанту достичь поставленной цели.

Результаты исследования подвергались достаточной апробации на научных и научно-практических конференциях и форумах и отражены в научных публикациях и статьях в ведущих рецензируемых изданиях.

Личный вклад соискателя состоит в:

- анализе положений норм законодательства (действующих и утративших силу), регулирующих процедуру оспаривания решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, а также анализ развития этих норм;

- формулировании критериев доказывания правомерности получения налоговой выгоды;

- выявлении особенностей оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в том числе вопросов доказывания и доказательств по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями на досудебном этапе и в арбитражном суде;

- раскрытии сущности и значения досудебного порядка оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по результатам налоговых проверок;

- выявлении значения достоверности и достаточности установления налоговым органом фактов, отраженных в ненормативном правовом акте налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки.

Заключение диссертационного совета подготовлено экспертной комиссией в следующем составе: Кожокар И.П. – председатель экспертной комиссии, член диссертационного совета, доктор юридических наук, доцент, ведущий научный сотрудник сектора философии права, истории и теории государства и права Федерального государственного бюджетного учреждения науки «Институт государства и права Российской академии наук» (ИГП РАН); члены комиссии: Сеницын С.А. – член диссертационного совета, доктор юридических наук, доцент, профессор РАН, советник

директора, главный научный сотрудник отдела гражданского законодательства и процесса Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» (ИЗиСП), Русакова Е.П. – член диссертационного совета, доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры гражданского права и процесса и международного частного права юридического института Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы» (РУДН).

На заседании 19 декабря 2024 года диссертационный совет ПДС 0900.009 принял решение присудить Констандиной Елене Игоревне ученую степень кандидата юридических наук по специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) наук.

При проведении тайного голосования диссертационный совет в количестве 9 человек, из них 5 докторов наук по специальности рассматриваемой диссертации 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) наук, участвовавших в заседании, из 13 человек, входящих в состав совета, проголосовали: за – 9, против – 0, недействительных бюллетеней – 0.

19 декабря 2024 г.

Председательствующий на заседании:

Председатель диссертационного совета ПДС 0900.009

д.ю.н., профессор



Кузнецов М.Н.

Ученый секретарь диссертационного совета ПДС 0900.009

к.ю.н.



Гроник И.А