

Диссертационный совет
ПДС 0900.009 при ФГАОУ ВО
«Российский университет дружбы народов
имени Патриса Лумумбы»,
117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6.

ОТЗЫВ

**на автореферат диссертации
Константиновой Елены Игоревны
на тему: «Оспаривание ненормативных правовых актов
налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде»,
представленной на соискание ученой степени кандидата
юридических наук по научной специальности
5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки**

Актуальность темы диссертационного исследования не вызывает сомнений, что сопряжено с использованием разных теоретико-правовых подходов к процедуре проведения налоговых проверок, исходящих от налоговых органов, а также проверке результатов их деятельности, в том числе судебной проверке, которая осуществляется посредством дифференцированного процессуального инструментария, среди прочего через оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде. При этом соответствующие правовые споры, разрешаемые арбитражными судами с использованием правового механизма, закрепленного в гл. 24 АПК РФ, являются по своей имманентной сути достаточно сложными, поскольку, с одной стороны, для цивилистической процессуальной формы характерен строгий формализм, а с другой – в налоговом праве декларируется приоритет экономического существа отношений над юридическим пуризмом и ригоризмом.

Структура диссертации полностью отвечает ее содержанию, она охватывает максимально возможный спектр разнообразных вопросов, анализ которых необходим для достижения поставленной цели – выявление процессуальных особенностей рассмотрения судебных споров (при оспаривании ненормативных правовых актов), связанных с необоснованной налоговой выгодой, полученной благодаря вступлению в финансово-хозяйственные отношения с так называемыми «техническими» компаниями, а также раскрытие специфики до-

казывания по делам названной категории (стр. 8 автореф.). Материал логически верно разбит на 2 главы, объединяющих собой 15 параграфов, что позволило основательно изучить доктринальные и прикладные проблемы в сфере оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде, а равно предложить их собственное решение.

Достоверность и степень обоснованности результатов диссертационного исследования, судя по автореферату, базируются на специализированных научных работах, сопоставлении и обобщении различных позиций по выбранной научной проблематике, которые в разное время были сформулированы Н.А. Бартунаевой, А.Т. Боннером, В.А. Гидирим, А.Ф. Клейнманом, С.В. Курьевым, В.В. Молчановым, С.Г. Пепеляевым, И.В. Решетниковой, Т.В. Сахновой, О.С. Смолиной, М.К. Треушниковым, М.А. Фокиной, Е.А. Цветковой, К.С. Юдельсоном и др.

Подтверждение опубликования основных результатов диссертации в научной печати. Диссертация отличается достаточной степенью апробации, это подтверждается тем, что диссертант принял участие с докладами в научно-практических конференциях, в том числе международного уровня; опубликовал 5 научных статей, из них 3 – в журналах, которые входят в перечень ведущих рецензируемых журналов, рекомендованных ВАК Министерства науки и высшего образования РФ для опубликования основных итогов диссертационных работ, представленных на соискание ученой степени кандидата наук.

Научная новизна результатов диссертационного исследования состоит в том, что автор выявил наиболее существенные тенденции в области доказывания и использования отдельных доказательственных средств по делам о необоснованной налоговой выгоде, как в плоскости досудебного функционирования, так и в контексте судебного процесса. Кроме того, им установлено сближение досудебного и судебного порядков разрешения профильных налоговых конфликтов, о чем свидетельствует аналогия применения отдельных юридических инструментов и принципов (стр. 10-11 автореф.).

К наиболее значимым результатам, определяющим научную ценность диссертационного исследования, можно отнести следующие.

Целесообразно разделить авторский тезис о том, что при урегулировании налоговых споров по поводу получения необоснованной налоговой выгоды немаловажное значение имеют базовые судебные доктрины. Иными словами,

сформировавшиеся в ходе накопления и последующей систематизации практики концептуальные подходы, сфокусированные на стратегии и тактике разрешения указанных споров. Такие обобщенные правовые позиции органов судебной власти не только помогают восполнить законодательные пробелы, но и в целом способствуют правоприменительной стандартизации (стр. 11, 15-16 автореф.).

Приведенное суждение вполне справедливо, поскольку, как известно, впервые доктрину налоговой выгоды сформулировал не законодатель, а Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении Пленума от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53), в котором с учетом презумпции добросовестности налогоплательщика отметил, что под налоговой выгодой понимается снижение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим итогом получение такой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

Далее, с прикладной точки зрения заслуживает поддержки мнение диссертанта о том, что повысить эффективность досудебного порядка урегулирования спора о необоснованной налоговой выгоде можно, как с помощью организации рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (т.е. должностными лицами, которые ранее не производили налоговую проверку), так и за счет бремени распределения судебных расходов. В последнем случае развитие правоприменительной практики взыскания подобных расходов в размере, заявленном налогоплательщиком (при условии, что суд вынесет решение в его пользу), могло бы подтолкнуть заинтересованных участников материального правоотношения к более активному задействованию всех законных способов разрешения налогового спора в досудебном порядке (стр. 17 автореф.), а также сократить общую

нагрузку на судебную систему, которая, как показывает официальная статистика Судебного департамента при Верховном Суде РФ, ежегодно растет¹.

Кроме того, допустимо солидаризоваться с суждением диссертанта о том, что доказывание по делам о необоснованной налоговой выгоде почти всегда имеет место в ракурсе таких критериев как: реальность; деловая цель, которая отлична от налоговой экономии; должная (коммерческая) осмотрительность; надлежащая сторона договора (стр. 22-23 автореф.). Среди всех прочих, как представляется, отдельного внимания заслуживает такой критерий, как деловая цель, коль скоро это связано с реализацией положений ст. 54.1 НК РФ, а также разъясняющего эту законодательную директиву Письма ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации», в котором налоговым органам даны рекомендации по применению различных подходов (тестов) для оценки основной цели сделки и, значит, атрибутирования легальных пределов налогового планирования.

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 рево-

¹ Согласно официальной статистике всего за 2023 г. арбитражные суды рассмотрели 1 776 434 дела, в том числе 294 205 дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений.

люционный 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 лагун, 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 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-

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

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 разнородным 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.

Работа соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, согласно п. 2.2 раздела II Положения о присуждении ученых степеней в федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы», утвержденного решением Ученого совета РУДН от 22 января 2024 г. (протокол № УС-1), а ее автор – Констандина Елена Игоревна – заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по научной специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки.

Доктор юридических наук, профессор,
заведующий кафедрой арбитражного
процесса, адвокатуры и нотариата
федерального государственного
бюджетного образовательного учреждения
высшего образования «Саратовская
государственная юридическая академия»

Подпись: *Афанасьев С.Ф.*
УДОСТОВЕРЯЮ
Начальник управления кадрового и документационного
обеспечения федерального государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего образования
«Саратовская государственная юридическая академия»



М.А. Барсегова
22.11.2024
Афанасьев
Афанасьев Сергей Федорович

Почтовый адрес организации:

410056, г. Саратов, ул. им Чернышевского Н.Г., зд. 104, стр. 3

Веб-сайт <http://www.сгюа.рф/ru/>

Тел.: + 7 (452) 29-90-37

Адрес электронной почты: k_arb@ssla.ru

В Диссертационный совет
Федерального государственного автономного
образовательного учреждения высшего
образования «Российский университет дружбы
народов имени Патриса Лумумбы»
117198, город Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6

ОТЗЫВ

на автореферат диссертации Константиной Елены Игоревны «Оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки

Актуальность темы диссертационного исследования Е.И. Константиной, не вызывает сомнений. Изучение на диссертационном уровне проблем оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде имеет и теоретическое, и практическое значение.

Задачи, поставленные автором при написании диссертационного исследования (с.8-9 автореферата), во многом успешно решены, цель научного исследования – выявить не только особенности рассмотрения правовых актов, связанных с необоснованной налоговой выгодой, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, как на досудебном этапе, так и на судебной стадии, но и особенности доказывания и доказательств по делам данной категории, достигнута.

Содержание автореферата свидетельствует о том, что Константиной Е.И. удалось не только отразить существующие проблемы, дискуссионный характер многих затронутых вопросов, провести серьезное их исследование, но и обозначить с учетом правовых, социально-экономических, правоприменительных

реалий, практические и научные перспективы претворения в жизнь сформулированных в работе выводов.

Автор провел всестороннее изучение многочисленных научных и практических источников, включая различные монографии, учебные пособия, научные статьи, акты судебной практики, данные статистики и пр. Основываясь на подробном изучении темы диссертационного исследования, автор вынес на защиту ряд положений, представляющих значительный научный интерес.

Стоит полностью поддержать вывод автора о том, что ключевая роль в разрешении споров, возникающих между налогоплательщиком и налоговым органом, в поддержании справедливого «баланса интересов» между фискальными интересами государства и интересами предпринимателя отводится суду. Суд в состязательном процессе, оставаясь независимым и беспристрастным, обязан оказывать содействие сторонам в сборе доказательств при разрешении налогового спора. Несмотря на что, суд не вправе брать на себя бремя доказывания фактических обстоятельств в спорах о признании недействительными ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде, отказ судей содействовать в сборе и активном исследовании доказательств в рамках судебного разбирательства недопустим (положение 3).

Не менее важным и интересным представляется вывод автора о том, что необходимо дополнение налогового законодательства или выработка позиции Пленума ВС РФ по формулировкам понятий «техническая компания», «налоговая реконструкция» (положение 4).

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.

Автореферат диссертации Констандиной Елены Игоревны на тему «Оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде» отвечает всем требованиям, установленным Российским университетом дружбы народов имени Патриса Лумумбы к работам подобного рода, а его содержание полностью соответствует паспорту специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки.

На основании изложенного полагаю, что соискатель Констандина Елена Игоревна заслуживает присуждения учёной степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки.

Профессор кафедры экологического, трудового права
и гражданского процесса юридического факультета
Федерального государственного
автономного образовательного учреждения
высшего образования «Казанский (Приволжский)
федеральный университет»,
доктор юридических наук, доцент
(420008, Россия, Республика Татарстан,
г.Казань, ул.Кремлевская, д.18,
учебное здание №01
(Главный корпус Университета)
каб. №240, тел. +7(843)2337213,
e-mail: 1Marat.Zagidullin@ksu.ru)



Загидуллин Марат Рашидович

«22» ноября 2024 г.



 **Р.Н. Данилова**

В диссертационный совет ПДС 0900.009
при ФГАОУ ВО «Российский университет
дружбы народов имени Патриса Лумумбы»,
117198 г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, дом 6

ОТЗЫВ

Ремизовой Ольги Николаевны на автореферат диссертации
Константиной Елены Игоревны
на тему «Оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов
по делам о необоснованной налоговой выгоде» на соискание ученой степени
кандидата юридических наук по специальности 5.1.3. Частно-правовые
(цивилистические) науки

Тема, выбранная Е.И. Константиной «Оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде», является актуальной на протяжении многих лет. За развитием судебной практики по делам о необоснованной налоговой выгоде во все периоды было очень интересно наблюдать, в том числе и потому, что это споры между субъектами, находящимися в неравных положениях.

А сегодня, когда налоговые органы стали одним из самых цифровизированных ведомств и определенный перечень информации о хозяйственных операциях налогоплательщиков инспекторы мгновенно получают благодаря цифровизации, и в условиях постоянно меняющегося законодательства, развитие указанной категории споров также претерпело изменения и получило новый виток.

В связи с этим выбранная диссертантом тема и вопросы, исследованные в диссертации, важны и актуальны как для науки, так и для практики.

Автор ставил перед собой целью выявить особенности рассмотрения споров при оспаривании ненормативных правовых актов, связанных с необоснованной налоговой выгодой, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями как на досудебном этапе, так и в суде, а также выявить особенности доказывания и доказательств по делам указанной категории.

Для реализации поставленной цели перед автором стояло немало серьезных задач, в том числе выработка критериев доказывания по указанной категории дел, раскрытие сущности и значения досудебного порядка оспаривания ненормативных правовых актов о необоснованной налоговой выгоде, выявление проблем при доказывании по делам о

необоснованной налоговой выгоде. При этом анализ автореферата свидетельствует о том, что для реализации поставленной цели было реализовано даже большее количество задач, например, Е.И. Констандина рассмотрела крайне важный на сегодняшний день вопрос, касающийся возможности определения действительного размера налоговых обязательств по делам указанной категории как на досудебном этапе, так и в суде.

Отдельно хотелось бы отметить стройную структуру работы и логику изложения, раскрывающую в Главе I значение и важность досудебного порядка обжалования ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде, который является обязательным условием для оспаривания таких актов в суде, а в Главе II затрагиваются важные вопросы по той же категории дел только на судебной стадии. Такой подход позволил рассмотреть всю процедуру по делам указанной категории комплексно.

В связи с этим важным является первое положение, вынесенное автором на защиту о том, что досудебный порядок урегулирования налогового спора о признании недействительным решения налогового органа, является обязательным, направлен на урегулирование разногласий налогового органа и налогоплательщика, а также служит условием для предъявления в последующем в суд соответствующего заявления. В связи с тем, что досудебный порядок, равно, как и судебный порядок, направлен на достижение решения, представляется, что налоговые органы и суды должны единообразно подходить к разрешению налоговых споров, основывая свои решения, в том числе на одних и тех же судебных доктринах и правовых конструкциях (стр. 11).

Значение досудебного этапа по указанной категории дел крайне велико и, равно, как и значение суда нацелено на урегулирование разногласий. В связи с этим на обоих этапах должны работать одни и те же правовые инструменты, что позволит не доводить дело до суда, повысить эффективность досудебного этапа и частично снизить нагрузку на суды.

Из анализа автореферата следует, что автор провел серьезное исследование, изучив многочисленные источники как научного, так и практического свойства, в том числе на иностранном языке, а также подробно изучил судебную практику причем в разные периоды ее развития по указанной категории дел.

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.

Автореферат диссертации Констандиной Елены Игоревны на тему «Оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде» отвечает всем требованиям, установленным Российским университетом дружбы народов имени Патриса Лумумбы к работам подобного рода, а его содержание полностью соответствует паспорту специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки.

На основании изложенного полагаю, что соискатель Констандина Елена Игоревна заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки.

Судья, председатель судебного состава
Арбитражного суда Московской области,
кандидат юридических наук

«03» декабря 2024 г.

О.Н. Ремизова

Подпись О.Н. Ремизовой заверяю.
Начальник отдела кадров и государственной службы
Арбитражного суда Московской области



О.А. Бризецкая

107053, Москва, пр. Академика Сахарова, д. 18,
контактный телефон: +7 (499) 975-13-35,
e-mail: a41.oremizova@arbitr.ru