

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

официального оппонента Лукьяновой Ирины Николаевны
на диссертацию Констандиной 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

Актуальность диссертации, представленной Констандиной Еленой Игоревной, является бесспорной, что вызвано постоянно изменяющимися на протяжении почти трех десятилетий законодательством, арбитражной судебной практикой и доктриной по вопросу, от которого в результате налоговой проверки во многих случаях зависит сама возможность продолжения деятельности коммерческой организации или ее разорение, - вопросу об обоснованности полученной налоговой выгоды. Процессуальные последствия таких изменений можно охарактеризовать как состояние правовой неопределенности, в котором находятся как налогоплательщики, так и налоговые органы – стороны налоговых споров, а также арбитражный суд, в каждом деле вынужденные определять предмет доказывания, порядок распределения бремени доказывания, решать вопросы об относимости доказательств и их допустимости, достоверности, отталкиваясь от изменившегося законодательства или разъяснений налоговых органов либо высшего судебного органа. Фактически такое положение сторон можно оценить как отсутствие эффективных гарантий защиты права в споре, в котором встает вопрос об обоснованности налоговой выгоды.

Цель исследования - 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 на судебной стадии, а также выявление особенностей доказывания и доказательств по делам данной категории – автором достигнута.

Диссертация состоит из двух глав, объединяющих пятнадцать параграфов. Автор оправданно делит исследование на две большие главы, в которых рассматривает факторы, влияющие на установление необоснованности налоговой выгоды, а также особенности процедуры такого установления, сначала в рамках досудебного оспаривания постановлений налоговых органов, а затем при решении этого вопроса по правилам арбитражной судебной формы.

В первой главе выявляется существо споров о необоснованной налоговой выгоде и процедурные особенности досудебного порядка урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом. Вторая глава объединяет главы, в которых исследуется процедура оспаривания ненормативных актов налоговых органов о необоснованной налоговой выгоде, вынесенных по результатам налоговых проверок, особенности доказывания, выявляются часто применяемые доказательства, выявляются локальные предметы доказывания, а также правила налоговой реконструкции по исследуемой категории споров.

Авторский подход к исследованию особенностей оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной выгоде через сравнение досудебной процедуры их оспаривания с арбитражной судебной процедурой позволил оценить действие принципов, характерных для арбитражного судебного процесса, в досудебной процедуре и установить, что 1) положения действующего налогового законодательства предусматривают определенный уровень состязательности на каждой из стадий досудебного порядка урегулирования разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком, однако досудебный порядок урегулирования спора в части обжалования в вышестоящий налоговый орган, по своей сущности (за редким исключением) заочный, не обладает

характеристиками, предъявляемыми принципом состязательности; 2) принцип непосредственности законодательно закреплен, его реализация предусматривается на досудебном этапе урегулирования налогового спора и гарантируется отменой вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Суждение Констандиной Е.И. о том, что беспрепятственное участие в рассмотрении материалов и вынесении решения по жалобе (апелляционной жалобе) в вышестоящем налоговом органе, а не в строго определенных НК РФ случаях, могло бы повысить эффективность данного порядка, заслуживает поддержки.

Автору удалось сделать верное наблюдение относительно роли суда в исследуемой категории дел, согласно которому при возложении на суд чрезмерно активной роли при доказывании его безусловная беспристрастность оказывается под угрозой, но в то же время отказ суда содействовать в сборе и активном исследовании доказательств в рамках судебного разбирательства недопустим.

Автор проанализировала арбитражные дела, в которых утверждались мировые соглашения между налоговыми органами и налогоплательщиками и выявила, что заключение между ними мирового соглашения совершается на основе условно взаимных уступок сторон, в том числе снижение налоговыми органами размера налоговой обязанности. Имеет практическое значение наблюдение диссертанта о значении обстоятельств, указывающих на умысел на совершение налоговых правонарушений, что при достижении определенного порога даже влечет за собой возможность возбуждения уголовного дела.

В диссертации собран каталог обстоятельств, подлежащих доказыванию при установлении обоснованности налоговой выгоды, в который включены реальность исполнения договора, деловая цель, должная осмотрительность, действительный экономический смысл операции; исполнение обязательств

надлежащим лицом или так называемый «тест на сторону договора». Доказывание каждого из обстоятельств подвергнуто в работе специальному исследованию.

Обладает ценным практическим значением предпринятый автором анализ доказательств, часто встречаемых в исследуемой категории споров, и сделанные на его основе выводы, в частности: 1) существование письменных документов как в традиционной письменной форме, так и в электронной форме, которая в налоговых спорах даже более распространена; 2) допрос свидетеля в арбитражном процессе по тем же фактическим обстоятельствам, по которым он уже был допрошен в налоговом производстве допускается, так как законодательством запрет на такой допрос не установлен. В диссертации верно подмечено, что такой допрос отвечает целям проверки судом предоставленных налоговым органом доказательств и помогает устранять противоречия, которые могли возникнуть при предоставлении свидетелем показаний налоговому органу; 3) в практике в целях проверки полученных налоговым органом протоколов допроса свидетелей, а также для устранения возможных противоречий между имеющимися в деле доказательствами, налогоплательщики нередко прибегают к такой процедуре, как адвокатский опрос свидетеля, когда свидетели дают показания по фактическим обстоятельствам дела адвокату. Следует поддержать вывод автора о том, что такие доказательства также могут приобщаться к материалам судебного дела и подлежать оценке судом наряду с другими доказательствами; 4) актуальным трендом при проведении налоговых проверок является получение свидетельских показаний не только руководящего состава, но чаще даже рядовых работников, которые по мнению налогового органа, причастны к осуществлению спорных хозяйственных операций; 5) суды склонны при рассмотрении дел исследуемой категории доверять свидетельским показаниям, зафиксированным в протоколах допроса, возможно, даже охотнее, чем первичным документам. Представляется имеющим как практическое, так и теоретическое значение вывод Констандиной Е.И. о том,

что доказательственное значение протоколы допроса по налоговым спорам имеют только в совокупности с письменными доказательствами; б) при определении действительных налоговых обязательств налогоплательщиков существенную роль играют экспертные заключения.

Автору удалось установить, что при доказывании соблюдения осмотрительного поведения в настоящее время от налогоплательщиков ожидается совершение расширенного перечня действий, включающего не только документарную проверку, но также установление ряда обстоятельств, подтверждающих реальность ведения деятельности потенциальным контрагентом, набор которых может отличаться в зависимости от размера сделки: в случае совершения крупной сделки – требования должны быть повышенными, при малозначительной операции – достаточно соблюсти минимальные требования.

Елена Игоревна обосновала самостоятельное значение проверки стороны сделки («теста «на сторону договора») относительно установления реальности хозяйственной операции: если контрагент налогоплательщика является фиктивным, то тест «на сторону договора» не выполняется и в данном случае судом должно устанавливаться, был ли передан реальный товар (выполнены реальные работы, оказаны реальные услуги), чтобы определить налоговые последствия по налогу на прибыль организаций и НДС.

В заключительном параграфе диссертации обосновано право налогоплательщика на судебный акт, в котором суд применяет правила налоговой реконструкции (определения действительного размера налоговых обязательств), а также право на налоговую реконструкцию на досудебном этапе, если полученные в рамках налоговой проверки документы позволяют ее произвести. Наделение налогоплательщика таким правом имеет важное практическое значение, так как может являться единственным средством его защиты от возможного разорения, а также теоретическое значение, так как право на налоговую реконструкцию в рамках судебного производства представляет собой пример выхода суда за рамки обращенного к суду

требования о признании недействительным налогового ненормативного правового акта.

Несомненным достоинством работы, имеющим практическое значение, является выявление диссертантом четырех способов налоговой реконструкции по налогу на прибыль и НДС и их описание, позволяющее арбитражному суду при необходимости выбрать наиболее подходящий способ.

Исследование основано на анализе значительного числа научных источников монографического характера, публикаций в периодических профессиональных изданиях, правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, практики арбитражных судов и налоговых органов, а также статистики. Выводы диссертации сделаны в результате сопоставления с имеющимися в науке права представлениями о необоснованности налоговой выгоды и доказывании в делах об оспаривании ненормативных правовых актов, имеют научную и практическую ценность. Полученные результаты исследования в целом соответствуют требованиям научной достоверности.

Основные результаты исследования отражены в опубликованных автором статьях. Содержание автореферата соответствует основным положениям содержания диссертации, в целом исследование выполнено по специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки.

Новизна результатов исследования не вызывает сомнения, так как проведенное исследование открывает возможность дальнейших исследований в сфере доказывания по налоговым спорам и создает систему понятий и терминов, необходимых для исследования процедуры досудебного и судебного оспаривания выводов о необоснованности налоговой выгоды, сделанных в ходе налоговой проверки, а предложенный автором подход к установлению арбитражным судом обоснованности или необоснованности налоговой выводов представляет собой готовый к практическому использованию арбитражным судом и представителями сторон инструмент.

Выполненное исследование демонстрирует высокий творческий потенциал автора и не может не содержать дискуссионные положения, среди которых можно выделить следующие:

1) на с.44 работы предлагается повысить эффективность досудебного порядка путем реализации так называемого принципа экстерриториальности, когда материалы налоговой проверки рассматриваются руководителем не того налогового органа, которым проводилась проверка, а руководителем другого налогового органа, но в том же субъекте РФ. Думается, что такое предложение едва ли сможет понизить нагрузку на арбитражные суды в части налоговых споров по указанной самой исследователем причине – все руководители налоговых органов являются сотрудниками Федеральной налоговой службы и не обладают той степенью независимости, которая обеспечивается в системе арбитражных судов судьям;

2) на с.69 автор указывает, что в основе понятия *налоговая реконструкция* лежит принцип, выработанный судебной практикой, который заключается в определении действительных налоговых обязательств налогоплательщика расчетным путем исходя из действительного экономического смысла хозяйственной операции при доказывании необоснованности получения налоговой выгоды. Использование термина «принцип» в данном случае едва ли можно признать уместным;

3) утверждение на с.106 о том, что «получение свидетельских показаний у рядовых работников (производственников) сегодня приобретает большую распространенность относительно ранее сформировавшейся практики» не выглядит достаточно обоснованным без приведения подтверждений;

4) в положении на защиту 3 утверждается необходимость активной роли суда, включая содействие сторонам в сборе доказательств при разрешении налоговых споров. Однако из положения не ясно, почему именно для налоговых споров такое утверждение составляет новизну, так как для всех дел об оспаривании ненормативных правовых актов повышенная роль суда в доказывании установлена в частях 3-6 ст.200 АПК.

Диссертационное исследование Констандиной Елены Игоревны является законченной научно-квалификационной работой, в которой содержится новое решение научной задачи, имеющей важное значение для науки гражданского и арбитражного процессуального права. 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 Ученым советом РУДН протокол № УС-1 от 22.01.2024 г., а её автор, Констандина Елена Игоревна, заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки.

Официальный оппонент:

Заведующий кафедрой процессуального права
Международно-правового факультета
Федерального государственного
образовательного учреждения
высшего образования «Всероссийская академия
внешней торговли Министерства экономического
развития Российской Федерации»
кандидат юридических наук 12.00.15,
доцент

И.Н. Лукьянова

02 декабря 2024 г.

Подпись Лукьяновой Ирины Николаевны заверяю



119285 г. Москва, Воробьевское ш., 6А
Тел. +7 499 1474500, email: ilukianova@vavt.ru

СОБСТВЕННОРУЧНУЮ ПОДПИСЬ	
<i>Лукьяновой И.Н.</i>	
УДОСТОВЕРЯЮ	
Отдел документационного обеспечения и делопроизводства Всероссийская академия внешней торговли Министерства экономического развития России	
<i>И.Н. Лукьянова</i>	<i>И.Н. Лукьянова</i>
«02»	12 2024 г.