

Федеральное государственное автономное образовательное  
учреждение высшего образования  
«Национальный исследовательский университет  
«Высшая школа экономики»

*На правах рукописи*

Констандина Елена Игоревна

**ОСПАРИВАНИЕ НЕНОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ  
НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПО ДЕЛАМ О НЕОБОСНОВАННОЙ  
НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЕ**

5.1.3. Частно-правовые (цивилистические) науки

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

**Научный руководитель:**  
доктор юридических наук,  
профессор  
Кудрявцева Елена Васильевна

Москва – 2022

## Оглавление

Введение .....	4
<b>Глава I. Особенности досудебного порядка оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде как обязательного условия для оспаривания таких актов в арбитражный суд .....</b>	<b>17</b>
<i>§ 1. Существо споров о необоснованной налоговой выгоде .....</i>	<i>17</i>
<i>§ 2. Значение и правовая природа досудебного порядка урегулирования налогового спора как обязательного условия оспаривания ненормативного правового акта налогового органа в арбитражный суд .....</i>	<i>29</i>
<i>§ 3. Процедурные особенности досудебного порядка урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом, который является обязательным условием для оспаривания ненормативного акта налогового органа в арбитражный суд .....</i>	<i>34</i>
<i>§ 4. Обязательность досудебного порядка урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом при оспаривании ненормативного правового акта в арбитражном суде .....</i>	<i>45</i>
<i>§ 5. Стадийность досудебного порядка урегулирования налогового спора и важность исчерпания всех досудебных стадий при оспаривании ненормативного правового акта в арбитражном суде .....</i>	<i>48</i>
<i>§ 6. Действие принципов состязательности и непосредственности при досудебном урегулировании налогового спора в сравнении с действием указанных принципов при оспаривании ненормативного правового акта в арбитражном суде .....</i>	<i>54</i>
<i>§ 7. Применение правил налоговой реконструкции по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде при досудебном урегулировании .....</i>	<i>69</i>
<b>Глава II. Особенности оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде в арбитражном суде.....</b>	<b>76</b>
<i>§ 1. Общая характеристика и особенности процедуры оспаривания ненормативных актов налоговых органов о необоснованной налоговой выгоде, вынесенных по результатам налоговых проверок .....</i>	<i>76</i>

<i>§ 2. Особенности доказывания и доказательства по делам о необоснованной налоговой выгоде, роль суда при доказывании</i> .....	87
<i>§ 3. Доказывание обоснованности получения налоговой выгоды, полученной при вступлении в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями</i> .....	117
<i>§ 4. Предмет доказывания реальности хозяйственной операции</i> .....	125
<i>§ 5. Предмет доказывания осмотрительного поведения налогоплательщиком при выборе контрагента</i> .....	131
<i>§ 6. Предмет доказывания при установлении деловой цели</i> .....	147
<i>§ 7. Предмет доказывания надлежащей стороны исполнения договора (тест «на сторону договора»)</i> .....	151
<i>§ 8. Применение правил налоговой реконструкции по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде в судебном порядке</i> .....	153
<b>Заключение</b> .....	<b>170</b>
<b>Список литературы</b> .....	<b>173</b>

## Введение

**Актуальность темы исследования.** Сегодня ни одна налоговая проверка не обходится без предъявления налоговым органом претензий о необоснованности заявления налогоплательщиками вычетов по НДС и учета в составе расходов затрат по налогу на прибыль организаций (то есть о необоснованной налоговой выгоде) в отношении хозяйственных операций с компаниями, которые, по мнению налоговых органов, не ведут самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности, иначе говоря, «техническими» компаниями.

Такие претензии по налоговым обязанностям, адресованные конкретному налогоплательщику, оформляются в виде решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (ненормативные правовые акты), и подлежат дальнейшему оспариванию налогоплательщиком в случае несогласия с ними.

При этом необходимо отметить, что далеко не каждая такая претензия налогового органа, изначально оформленная в виде акта налоговой проверки, является обоснованной и правомерной, а наличие спорных фактов необходимо еще установить, что и осуществляется на досудебном этапе и в процессе рассмотрения и разрешения дела в суде.

На протяжении последних полутора десятилетий споры о необоснованной налоговой выгоде строятся вокруг доказывания так называемых судебных доктрин, таких основных критериев, как реальность<sup>1</sup>, деловая цель<sup>2</sup>, действительный экономический смысл хозяйственной операции и проявление должной осмотрительности. Также одним из обстоятельств (критериев) доказывания необоснованности получения налоговой выгоды является выработанный судебной практикой критерий выполнения обязательства по сделке надлежащим лицом (с 19.08.2017

---

<sup>1</sup> В случае установления отсутствия реальности иные обстоятельства (критерии) доказыванию не подлежат.

<sup>2</sup> Которая должна быть отличной от налоговой экономии.

закреплен в положениях статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Длительное время до августа 2017 года споры о необоснованной налоговой выгоде разрешались с учетом позиции, сформулированной в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» (далее - «Постановление Пленума ВАС № 53»), с учетом которого главным образом и сформировались вышеуказанные судебные доктрины (критерии).

В августе 2017 года вступили в силу положения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — «НК РФ») о пределах осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов. С этого времени данная категория споров стала разрешаться, в том числе с учетом применения положений указанной статьи.

Однако в связи с тем, что положения статьи 54.1 НК РФ были сформулированы в несколько ином виде по сравнению с ранее выработанными подходами к разрешению рассматриваемой категории налоговых споров, это породило огромное количество вопросов и разногласий относительно практики применения данной статьи.

Это привело к тому, что к концу 2020 года сложилась ситуация, при которой порядка 80% налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде было разрешено в пользу налоговых органов<sup>3</sup>, что, безусловно, продолжает негативно отражаться на стабильности положения экономических субъектов общества и повышает уровень их незащищенности.

Все бизнес-сообщество и правоприменители ждали изменения подходов налоговой службы в направлении лояльности по отношению к

---

<sup>3</sup> Интернет-ресурс: <https://www.rbc.ru/economics/16/12/2020/5fd33d389a79472295685f6d> [Дата обращения: 15.08.2021].

налогоплательщикам. И в марте 2021 года ФНС России опубликовала долгожданные разъяснения<sup>4</sup>, которые внесли некоторую определенность.

Вместе с тем в настоящее время судебная практика по данной категории споров все еще является неоднородной, хотя уже и можно определить некоторые сформировавшиеся тенденции. А практический опыт показывает, что территориальные налоговые органы охотнее выбирают стратегии, выработанные ими с августа 2017 года, которые предполагали полный отказ в вычетах по НДС и расходах по налогу на прибыль организаций в случае установления любого, так называемого, искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения.

Указанные выше обстоятельства привели к тому, что на сегодняшний день достаточное количество дел рассматривается именно как налоговые споры, затрагивающие вопросы налоговой выгоды<sup>5</sup>. Так, в 2021 году из 99 212 судебных налоговых споров в 4 944 спорах встречается словосочетание «налоговая выгода», в 8 338 встречается «ненормативный правовой акт».

Кроме того, на протяжении последних пяти лет отсутствовали унифицированные подходы к разрешению указанной категории споров, что приводило к вынесению арбитражными судами субъектов различных судебных актов. Эти обстоятельства в совокупности обусловили профессиональный интерес и актуальность исследования истинных причин данных обстоятельств.

Все вышеупомянутое на данном этапе развития концепции необоснованной налоговой выгоды свидетельствует об актуальности процессуальных особенностей рассматриваемой категории споров, а также об актуальности связанного с ними доказывания по делам данной категории и комплекса доказательств.

---

<sup>4</sup> Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

<sup>5</sup> Принимаются во внимание налоговые споры как на досудебном этапе, так и в суде. При этом, анализ СПС «КонсультантПлюс» за 2021 год на 16.06.2022 свидетельствует о том, что из 97 024 судебных налоговых споров в 4 870 спорах встречается словосочетание «налоговая выгода».

**Степень научной разработанности.** Теме оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов и порядку урегулирования налоговых споров посвящены кандидатские диссертации М.И. Горлачевой (Судебное обжалование решений налоговых органов. Санкт-Петербург, 2002), Д.Д. Толкачева (Проблемы доказывания по делам из налоговых правоотношений в арбитражном процессе. Москва, 2012), О.С. Смолиной (Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок в арбитражном суде. Москва, 2015), Н.А. Козлова (Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля. Москва, 2019), Д.А. Шинкарьюк (Досудебное урегулирование налоговых споров (финансово-правовое исследование). Омск, 2008), Д.В. Политова (Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики: на примере споров о получении налоговой выгоды. Москва, 2013), М.В. Аракеловой (Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Москва, 2017), А.Е. Егорова (Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки. Москва, 2013), Т.В. Колесниченко (Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок. Москва, 2011), В.Н. Гудым (Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития. Москва, 2008), С.А. Мироновой (Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект). Саратов, 2006), И.А. Гончаренко (Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС. 2001).

Э.Н. Нагорная опубликовала монографии, посвященные доказыванию и доказательствам по налоговым спорам, в частности: Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М. 2012; Бремя доказывания в налоговых спорах. М. 2006.

В 2019 году Ж.Г. Попкова защитила диссертацию «Налоговая выгода как институт налогового права» по специальности «12.00.04 – финансовое право;

налоговое право; бюджетное право», посвященную в большей степени материальному праву, а в 2021 году вышла ее монография с тождественным названием.

Нельзя отдельно не отметить колоссальный вклад В.В. Бациева в развитие темы доказывания и доказательств, оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде. Автором написаны многочисленные статьи, посвященные анализу отдельных обстоятельств (критериев) доказывания по делам указанной категории, осмыслены положения статьи 54.1 НК РФ, исследованы доктрины, выработанные судебной арбитражной практикой по делам о необоснованной налоговой выгоде.

Существенный вклад в исследование вопросов доказывания и доказательств, а также оспариванию ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде внесли Н.А. Бартунаева, В.А. Гидирим, С.Г. Пепеляев, К.А. Сасов, О.С. Смолина, Д.В. Тютин, Е.А. Цветкова и другие. В работах указанных авторов рассматриваются отдельные вопросы доказывания по рассматриваемой категории споров и обстоятельства (критерии), подлежащие доказыванию по данной категории споров. Прослеживаются тенденции развития доказывания по делам о необоснованной налоговой выгоде, а также какие сегодня судебные доктрины и критерии воспринимаются судами при доказывании споров о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями.

Общие проблемы доказывания анализировались и анализируются отечественными исследователями-процессуалистами: А.Т. Боннером, А.Ф. Клейнманом, С.В. Курылевым, В.В. Молчановым, И.В. Решетниковой, Т.В. Сахновой, М.К. Треушниковым, М.А. Фокиной, К.С. Юдельсоном и др.

Вместе с тем работы, посвященные оспариванию ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные



операции с «техническими» компаниями, как при досудебном урегулировании споров, так и в арбитражном суде отсутствуют.

**Объектом** диссертационного исследования являются отношения, возникающие в ходе оспаривания решений налоговых органов, вынесенных по результатам проведения налоговых проверок, о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с компаниями, которые, по мнению налоговых органов, являются «техническими».

**Предметом настоящего исследования** являются нормы арбитражного процессуального законодательства, нормы налогового законодательства о необоснованной налоговой выгоде, которые были введены в НК РФ в августе 2017 года, научные труды на тему оспаривания ненормативных актов налоговых органов, а также доказывания и доказательств по налоговым спорам, судебная арбитражная практика, посвященная необоснованной налоговой выгоде (как на основании Постановления Пленума ВАС № 53, так и с учетом положений статьи 54.1 НК РФ).

**Целью работы** является выявление особенностей 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.

Достижение данной цели диссертационного исследования обусловило необходимость постановки следующих **задач**:

- анализ положений норм законодательства (действующих и утративших силу), регулирующих процедуру оспаривания решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, а также анализ развития этих норм;
- выработка понятия необоснованной налоговой выгоды и критериев доказывания правомерности ее получения;

- раскрытие сущности и значения досудебного порядка оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, а также достоверности и достаточности установления налоговым органом фактов, отраженных в ненормативном правовом акте налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки;
- исследование и выявление 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;
- выявление проблем при доказывании по делам о необоснованной налоговой выгоде, в том числе проблем воздействия судебных доктрин на процесс доказывания указанной категории дел;
- формулирование способов восполнения пробелов и решения выявленных проблем при рассмотрении и разрешении дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями.

**Методологическая основа исследования.** При работе над главами настоящего диссертационного исследования, посвященными особенностям оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде на досудебном этапе и в арбитражном суде, применялись общенаучные методы, в частности, диалектический, анализ, синтез, обобщение, а также частно-научные методы (формально-логический, историко-правовой, формально-юридический, сравнительно-правовой). Применение указанных методов позволило достичь поставленных в исследовании задач и сформулировать выводы и предложения. Так,

посредством применения указанных методов удалось проследить историю развития процедуры оспаривания рассматриваемой категории споров, выделить стадии (этапы) оспаривания, определить порядок оспаривания как на досудебном этапе, так и в суде, понять, значимость каждой стадии (этапа), определить, в том числе предмет доказывания, установить роль участников процесса при оспаривании.

**Теоретическую основу** диссертационного исследования составили труды дореволюционных, советских и современных российских ученых, а также работы зарубежных исследователей.

В частности, были проанализированы работы Е.В. Васьковского, К.И. Малышева, М.А. Гурвича, Н.И. Клейн, А.Ф. Клейнмана, С.В. Курылева, Е.В. Кудрявцевой, В.К. Пучинского, М.К. Треушникова, К.С. Юдельсона и др.

Исследованы труды, посвященные непосредственно вопросам разрешения налоговых споров и судебных доктринах, оказывающих влияние на судебную практику по налоговым спорам, В.В. Бациева, Э.Н. Нагорной, О.С. Смолиной, С.Г. Пепеляева, С.В. Савсериса, К.А. Сасова и др.

**Нормативную и эмпирическую основу** диссертационного исследования составили Арбитражный процессуальный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ в части положений о порядке подготовки возражений по акту налоговой проверки и обжалования решения налогового органа, а также в части процедурных аспектов в ходе мероприятий налогового контроля, судебная практика судов высших инстанций и арбитражных судов, а также практика некоторых зарубежных стран.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в том, что проведенный анализ позволил выявить и сформулировать предмет доказывания, а также выявить наиболее существенные тенденции доказывания и доказательств по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, как на досудебной, так и на судебной стадии. Кроме того, новизна работы состоит в том, что, по существу, впервые было

установлено сближение досудебного порядка и судебной стадии в том смысле, что на досудебном этапе становятся все более актуальными такие инструменты и принципы, которые реализуются на судебной стадии.

Сформулированные цели и задачи привели к тому, что в результате проведенного исследования **на защиту вынесены следующие положения:**

1. В судах, и в налоговых органах разрешение налоговых споров осуществляется на основании материально-правовых положений НК РФ, однако, налоговые органы и суды по-разному подходят к решению вопроса об определении действительного размера налоговых обязательств, что порождает неоднородность практики применения одних и тех же норм в спорах о необоснованной налоговой выгоде.

При этом 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 этап, 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.

2. При разрешении налоговых споров существенное значение имеют так называемые судебные доктрины, то есть сформировавшиеся в ходе накопления и последующего обобщения судебной практики выводы и подходы судов при разрешении налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде. Обобщенные правовые позиции судов, с одной стороны, помогают восполнить пробелы законодательства и достичь единообразия при разрешении налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде. Однако, с другой стороны, это приводит и к необоснованному включению в предмет доказывания излишне

широкого круга обстоятельств, не предусмотренных положениями НК РФ, к необоснованному возложению на налогоплательщиков большого количества обязанностей по доказыванию и, как следствие, возрастанию нагрузки на суды.

В связи с этим представляется, что предмет доказывания по спорам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные отношения с компаниями, которые, по мнению налогового органа, не ведут предпринимательской деятельности, должен быть четко определен и включать в себя доказывание основных критериев, таких, как должная (коммерческая) осмотрительность, реальность хозяйственных операций, деловая цель.

3. Ключевая роль в разрешении споров, возникающих между налогоплательщиком и налоговым органом, в поддержании справедливого баланса 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. И хотя 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.
4. С учетом взаимосвязи материального и процессуального законодательства, сформировавшейся судебной практики, разъяснений ФНС России в целях правильного рассмотрения и разрешения споров об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления налогоплательщика в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, необходимо дополнение налогового

законодательства или выработка позиции Пленума ВС РФ по формулировкам понятий «техническая компания», «налоговая реконструкция».

5. Зарубежное законодательство в отличие от отечественного в рамках общего антиуклонительного правила предусматривает закрепление не только доказывания получения необоснованной налоговой выгоды, но и предполагает возможность проведения налоговой реконструкции, в том числе для всех участников сделки, которая для целей налогообложения признается недействительной. Так, в ряде стран в случае установления сделки недействительной в целях налогообложения, действительный размер налоговых обязательств будет определен не только для проверяемого налогоплательщика, но и для контрагента, с которым была заключена такая сделка. Представляется, что такой позитивный зарубежный опыт может быть успешно реализован в рамках отечественного законодательства.

**Теоретическая и практическая значимость.** Выводы и материалы диссертационного исследования восполняют пробелы, в том числе, в части определения предмета доказывания по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями.

**Практическая значимость** состоит в возможности использования сформулированных в исследовании рекомендаций при подготовке предложений по совершенствованию российского законодательства и практики его применения.

Материалы исследования также могут быть применены в учебных целях в рамках специальных курсов как для бакалавров, так и магистров, при подготовке учебников и учебно-методических пособий по арбитражному процессу и налоговому праву.

Кроме того, результаты и выводы исследования могут быть учтены при выработке новых судебных доктрин по рассматриваемой категории споров.

**Апробация результатов исследования.** Обсуждение и рецензирование диссертации состоялось в Департаменте систем судопроизводства и уголовного права факультета права Национального исследовательского университета «Высшая Школа Экономики».

Результаты исследования были апробированы в ходе следующих научных мероприятий:

- Участие в XI Международной конференции «Конституционные основы и международные стандарты гражданского судопроизводства: история, современное состояние и пути совершенствования» ФГБОУВО «Саратовская государственная юридическая академия» с докладом на тему: «Институт раскрытия доказательств: анализ в гражданском и арбитражном процессах», 2020 год;
- Участие в конференции «Ломоносов-2020» с докладом на тему: «Институт раскрытия доказательств: сравнительно-правовой анализ», 2020 год;
- Участие в I Международной научно-практической конференции «Сфера правосудия» в рамках круглого стола молодых ученых № 2: «Судебная юрисдикция по частноправовым спорам», 2021 год.

Основные положения диссертации нашли закрепление в ряде научных работ, опубликованных в научных изданиях из числа, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России (ВАК), в частности:

- Констандина Е.И. Необоснованная налоговая выгода: актуальные тенденции доказывания// Российский юридический журнал. 2020. № 3(132), С. 159-166;
- 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;

— Констандина Е.И. Протокол допроса свидетеля: доказательственное значение в налоговых спорах // Арбитражный и гражданский процесс. 2021. № 7. С. 46-49,

а также в иных изданиях:

— 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.

— 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](https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2020/data/19737/107624_uid337603_report.pdf).

Все перечисленные в настоящем диссертационном исследовании выводы и результаты использованы в практической деятельности, в публичных выступлениях, в спорах с налоговыми органами.



# **Глава I. Особенности досудебного порядка оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде как обязательного условия для оспаривания таких актов в арбитражный суд**

## ***§ 1. Существо споров о необоснованной налоговой выгоде***

Рассмотрение особенностей оспаривания по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные операции с «техническими» компаниями, в том числе на досудебном этапе, невозможно без первоначального определения самой концепции налоговой выгоды и понятия «налоговая выгода».

Термин «выгода» был изначально применен в общих положениях НК РФ с момента вступления его в силу. В соответствии с п. 1 ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

По мнению некоторых авторов, «приведенное определение позволяет заключить, что выгода «вообще» в налоговом праве не рассматривается, т.к. в п. 1 ст. 41 говорится о выгоде с точки зрения ее правового значения в отдельных главах НК РФ, регламентирующих конкретные налоги и соответствующую возможность (невозможность) обложения конкретной выгоды»<sup>6</sup>.

Также существует мнение о том, что налоговой выгодой признается совокупная экономия (по сравнению с обычным положением дел) на налогах в системе сделок, а не вычеты, расходы и льготы у конкретного

---

<sup>6</sup> Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права. Диссертация ... канд. юрид. наук. М., 2019. С. 161.

налогоплательщика. С точки зрения государства, это сумма реальных бюджетных потерь вследствие налоговых схем<sup>7</sup>.

Судебная доктрина налоговой выгоды представляет собой «совокупность правил и приемов, позволяющих отличить допустимую налоговую оптимизацию от налогового мошенничества, основанного на подделке и фальсификации первичных документов, совершении мнимых и притворных сделок, сговоре с контрагентами по гражданско-правовым договорам»<sup>8</sup>. Как справедливо отмечает К.А. Сасов, «по сути, доктрина налоговой выгоды – это алгоритм проведения судебного налогового расследования, распределения бремени доказывания между сторонами судебного процесса и правила оценки судом представленных ими доказательств»<sup>9</sup>.

К.А. Сасов также отмечает, что доктрина налоговой выгоды пришла на смену доктрине добросовестности налогоплательщика. Изначально «она воплощала в себе несколько доктрин, которые успешно применялись в развитых правовых системах Европы, а именно: существо над формой, деловой цели, должной осмотрительности и других»<sup>10</sup>.

Доктрина «налоговой выгоды» получила широкое распространение в конце 1990-х – начале 2000 годов посредством закрепления основных категорий, в том числе в постановлениях/определениях Конституционного суда Российской Федерации. Так, например, постановлением Конституционного суда Российской Федерации от 12.10.1998 № 24-П был введен термин «добросовестный налогоплательщик». В определении Конституционного суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О использован термин «недобросовестный налогоплательщик».

---

<sup>7</sup> См.: Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. М.: ТПП, 2016.

<sup>8</sup> См.: Сасов К.А. Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? // Налоговед. 2016. № 11. С. 24-33.

<sup>9</sup> См.: Там же.

<sup>10</sup> См.: Сасов К.А. Указ. соч. С. 24-33.

Однако, как справедливо отмечает С.Г. Пепеляев, «понятие «недобросовестный налогоплательщик» лишено законодательной основы и допускает широкую интерпретацию на основе этических оценок. На этом фоне возникла чрезвычайно пестрая судебно-арбитражная практика, когда одни и те же действия и ситуации получали противоположные оценки, а понятие «недобросовестность» использовалось для обоснования решений в отсутствие надлежащих правовых оснований»<sup>11</sup>.

Одним из этапов становления данной концепции было опубликование Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ Постановления Пленума ВАС РФ № 53. Указанное постановление было «принято из-за необходимости скорректировать судебно-арбитражную практику по делам о налоговом планировании и уклонении от налогообложения»<sup>12</sup>.

На основании данного постановления сложилась вся судебная арбитражная практика о доказывании налоговыми органами необоснованности налоговой выгоды, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями.

До опубликования указанного постановления термин «необоснованная налоговая выгода» употреблялся Высшим Арбитражным Судом РФ в Определении от 12.04.2001 № ВАС-3917/11. Высший Арбитражный Суд РФ, отказывая в передаче дела для пересмотра в порядке надзора, указал на следующее: «суды сочли, что инспекцией не доказано наличие в действиях общества признаков, свидетельствующих о намерении получить из бюджета необоснованную налоговую выгоду в результате применения налогового вычета по налогу на добавленную стоимость».

Данное обстоятельство подчеркивает, что институт необоснованной налоговой выгоды зародился еще задолго до указания на него в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 и развития в последующей судебной

---

<sup>11</sup> См.: С.Г. Пепеляев. Комментарий к Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды» // Налоговед. 2007. № 2. С. 7.

<sup>12</sup> Там же. С. 7.

арбитражной практике, в результате был использован и в указанном постановлении.

Как справедливо отмечается в доктрине, «рассматриваемое Постановление Пленума ВАС от 12 октября 2006 г. № 53 не могло появиться без существенной предварительной работы и без значимых предпосылок к его созданию»<sup>13</sup>. Вместе с тем в 2016 году сложилась ситуация, при которой, по мнению отдельных авторов, Постановление Пленума ВАС РФ № 53, играющее основную роль в регулировании отношений, связанных с противодействием налоговым злоупотреблениям, перестало отвечать потребностям времени, поскольку готовилось десять лет назад в совершенно иных социально-экономических реалиях, недостаточно четко определяло пределы полномочий налоговых органов и не относится к законодательным актам, хотя и содержит нормы права<sup>14</sup>.

Таким образом, в 2016 году возникла острая проблема необходимости законодательного регулирования концепции налоговой выгоды, которую в доктрине называли, в том числе «кризис доктрины налоговой выгоды». Как отмечается в доктрине, «масштаб цифр (более 127 тыс. судебных решений по делам о необоснованной налоговой выгоде за 10 лет) свидетельствует не только об объеме судебной работы по этой категории дел, но и о наличии системной проблемы, а также о значительной сфере особых общественных отношений, практически не урегулированных на уровне закона»<sup>15</sup>.

В 2016 году в доктрине отмечалось, что государство и противоречивая судебная практика ввиду неустановленных критериев должной осмотрительности принуждают налогоплательщиков выполнять административные функции, а с помощью доктрины налоговой выгоды перекладывают на них уплату налогов за контрагентов. В тот же период отмечалась также непредсказуемость налогового правосудия, которая

---

<sup>13</sup> Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: монография / под ред. Д.В. Тютина. – М., 2021. С. 132.

<sup>14</sup> См.: Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. М., 2016.

<sup>15</sup> Зарипов В.М. Указ. соч. 68 с.

сводилась к тому, что суды по-разному оценивают одинаковый набор фактических обстоятельств, а одни и те же факты могут привести к различным выводам судов, свидетельствующим об обоснованности или необоснованности получения налоговой выгоды налогоплательщиком<sup>16</sup>.

Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», которым, в том числе была введена в силу статья 54.1 Налогового кодекса РФ, вступил в силу 19 августа 2017 года.

Пояснительная записка к проекту указанного Федерального закона<sup>17</sup> указывала на то, что Постановление Пленума ВАС РФ № 53 ввело в оборот понятие «налоговая выгода».

Согласно указанному Постановлению, налоговая выгода возникает у налогоплательщика в случае уменьшения налоговой обязанности посредством различных действий, перечень которых не является исчерпывающим. При этом само по себе получение налоговой выгоды не является противоправным явлением, свидетельствующим о недобросовестности налогоплательщика. ВАС РФ прямо допускал получение налогоплательщиком налоговой выгоды при документальном обосновании права на ее получение, и, если налоговым органом не доказано, что сведения в представленных документах неполны, недостоверны или противоречивы.

Как указано в пояснительной записке, таким образом, концепция налоговой выгоды построена на презумпции добросовестности налогоплательщика. Однако, на практике нередко в результате применения налоговыми органами оценочных категорий, в частности, таких, как «экономическая обоснованность», «должная осмотрительность», «злоупотребление правом», даже для налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих свои налоговые обязанности, наступают негативные

---

<sup>16</sup> См.: Сасов К.А. Указ. соч. С. 24-33.

<sup>17</sup> Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» при внесении в Государственную Думу РФ был зарегистрирован под № 529775-6.

налоговые последствия. В связи с этим предполагалось ввести принцип добросовестности налогоплательщика, определить понятие «злоупотребление правом», а также определить условия ограничения налоговым органом налогоплательщика в правах, в случае неправомерного уменьшения им своих налоговых обязательств посредством отказа в признании неправомерных расходов и применении вычетов.

Кроме того, законопроект был направлен на борьбу с «агрессивными» механизмами налоговой оптимизации, созданию нормальных условий ведения бизнеса и созданию благоприятной экономической среды путем устранения недобросовестной конкуренции посредством устранения с рынка «фирм-однодневок» и прекращением необоснованного использования налогоплательщиками налоговых преференций.

Широкую известность при прохождении согласования в Государственной Думе Российской Федерации данный закон получил как «Закон о необоснованной налоговой выгоде». Саму же статью в доктрине, как правило, характеризуют в качестве общей так называемой антиуклонительной нормы.

Основной целью антиуклонительных норм является создание действенного механизма пресечения, отслеживания, выявления схем агрессивной налоговой минимизации, используемых при совершении операций на внутреннем рынке и применении международных соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН), с предъявлением налоговых претензий к фактическому бенефициару»<sup>18</sup>.

По мнению В.А. Гидирима, «общие нормы о недопущении налоговых правонарушений могут применяться в большом количестве ситуаций, что расширяет круг возможностей налоговых органов»<sup>19</sup>. Данные нормы, по мнению автора, «зачастую квалифицируются как правовая доктрина

---

<sup>18</sup> Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. С. 109-115.

<sup>19</sup> См. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения. Издательство «Человек слова». М., 2016. С. 710, 712.

противодействия налоговым злоупотреблениям, или общее антиуклонительное правило (general anti-avoidance rule, GAAR). Такие правила предусматриваются либо в национальном законодательстве, либо существуют на уровне судебной доктрины»<sup>20</sup>.

Д.В. Винницкий при этом справедливо отмечает, что общая антиуклонительная норма не должна применяться в ситуациях, которые урегулированы специальными нормами и использоваться «в качестве «приправы» почти в любом налоговом деле вне зависимости от детальности регулирования спорных вопросов конкретными нормами, подлежащими применению»<sup>21</sup>.

До вступления в силу вышеупомянутого закона в Российской Федерации, как было указано выше, общее антиуклонительное правило было сформулировано на уровне судебных доктрин. Особую роль в процессе становления концепции необоснованной налоговой выгоды сыграло Постановление Пленума ВАС РФ № 53, сформулировавшее ряд доктрин доказывания обоснованности/необоснованности получения налоговой выгоды.

Так, относительно правовой природы ст. 54.1 НК РФ единая позиция среди правоприменителей, практикующих юристов, научных специалистов и представителей налоговой службы отсутствовала. Например, в литературе отмечалось, что введенная статья 54.1 НК РФ является частичной кодификацией указанного Постановления, то есть совокупностью общих антиуклонительных законодательных норм<sup>22</sup>.

В доктрине неоднократно отмечалось, что положения ст. 54.1 НК РФ «не предполагают ничего нового по сравнению с выработанной Высшим Арбитражным Судом РФ доктриной необоснованной налоговой выгоды; по

---

<sup>20</sup> См. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения. Издательство «Человек слова». М., 2016. С. 710, 712.

<sup>21</sup> См.: Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 44-57.

<sup>22</sup> См.: Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС «Консультант Плюс». 2020.

сути, положения указанной статьи представляют собой лишь небольшую часть тех положений, которые Пленум ВАС РФ закрепил в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53»<sup>23</sup>.

В.В. Бациев также отмечает, что «в материальных правилах ст. 54.1 НК РФ нет каких-либо содержательно новых требований: мы и до этого понимали, что нельзя искажать хозяйственные операции, просто теперь это прописано в п. 1 ст. 54.1 НК РФ»<sup>24</sup>.

Следует отметить, что «данную позицию до марта 2021 года не разделяло финансовое ведомство. В соответствии с позицией Минфина и ФНС России положения ст. 54.1 НК РФ представляют собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами<sup>25</sup>, а все выработанные принципы и подходы доказывания споров данной категории более являются нерелевантными»<sup>26</sup>.

Обобщая выводы Минфина и ФНС России, следует указать, что сформулированная до марта 2021 года позиция, сводилась к тому, что:

- «положения ст. 54.1 НК РФ не являются кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53, а представляют собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами;
- понятия, отраженные в Постановлении Пленума ВАС № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу ст. 54.1 НК РФ, включая «должную осмотрительность», «добросовестность» и «недобросовестность», не используются в рамках проведения налоговых проверок, назначенных после вступления в силу ст. 54.1 НК РФ;

---

<sup>23</sup> См.: Савсерис С.В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок // Налоговед. 2017. № 8. С. 8-15.

<sup>24</sup> См.: Бациев В.В. В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо новых требований // Закон. 2018. № 11. С. 6-14.

<sup>25</sup> Письма ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, от 28.12.2017 № ЕД-4-2/26807, от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889, от 18.05.2018 № ЕД-4-2/9521@, от 11.10.2019 № ЕД-4-1/20922@, письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904.

<sup>26</sup> См.: 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.



— налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции»<sup>27</sup>.

Несмотря на это суды отмечают, что «позиции, выработанные высшими судебными инстанциями по вопросам налоговой выгоды, не претерпели изменений с введением в действие ст. 54.1 НК РФ»<sup>28</sup>.

В.В. Бациев также отмечает, что если бы ему как судье пришлось обосновывать решение по делу о необоснованной налоговой выгоде, то он ограничился бы правовыми позициями, существовавшими ранее, и подкрепил бы их ст. 54.1 НК РФ, потому что в содержательном смысле между ними нет конфликта<sup>29</sup>.

Так или иначе налоговый орган соглашается, что правила ст. 54.1 НК РФ закрепляют подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами.

В связи с этим данную норму справедливо рассматривать в качестве антиуклонительной.

Доказывание по делам о необоснованной налоговой выгоде как до принятия ст. 54.1 НК РФ, так и после ее принятия строится на основании доказывания следующих обстоятельств (критериев): реальность, отличная от налоговой экономии деловая цель, действительный экономический смысл хозяйственной операции, проявление должной (коммерческой) осмотрительности, выполнение обязательства по сделке надлежащим лицом. При этом в случае установления нереальности хозяйственной операции иные обстоятельства (критерии) доказыванию не подлежат.

---

<sup>27</sup> Письма ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, от 28.12.2017 № ЕД-4-2/26807, от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889, от 18.05.2018 № ЕД-4-29521@, от 11.10.2019 № ЕД-4-1/20922@, Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904.

<sup>28</sup> См., например, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 по делу № А27-17275/2019 // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

<sup>29</sup> См.: Бациев В.В. Указ. соч. С. 6-14.

В соответствии с Обзором судебной статистики о деятельности федеральных арбитражных судов в 2019 году Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации число дел по спорам, связанным с применением налогового законодательства, несколько увеличилось и составило 42,7 тыс., или 2,4%, из них число дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц – 10,2 тыс. или 23,9% от общего числа дел этой категории<sup>30</sup>.

В соответствии с Обзором судебной статистики о деятельности федеральных арбитражных судов в 2020 году Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации число дел по спорам, связанным с применением налогового законодательства, несколько увеличилось и составило 45,2 тыс., или 3,0%, из них число дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц в 2020 году составило 6,8 тыс., или 15% от общего числа дел этой категории<sup>31</sup>.

Таким образом, хотя и прослеживается тенденция незначительного увеличения общего количества налоговых споров, вместе с тем необходимо отметить тенденцию снижения дел об оспаривании ненормативных правовых актов. Судьба рассмотрения данных указанных споров в статистике не приведена.

При этом, как следует из заявления главы ФНС России Даниила Егорова относительно налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде, претензии по которым оформлены в форме ненормативных правовых актов, после вступления в силу положений ст. 54.1 НК РФ судебная практика стала складываться достаточно жесткой в том смысле, что на конец 2020 года порядка 80% налоговых споров об уклонении от уплаты налогов выигрывали

---

<sup>30</sup> Интернет-ресурс: [http://www.cdep.ru/userimages/sudebnaya\\_statistika/2020/Obzor\\_sudebnoy\\_statistiki\\_o\\_deyatelnosti\\_federalnih\\_arbitrazhnyh\\_sudov\\_v\\_2019\\_godu.pdf](http://www.cdep.ru/userimages/sudebnaya_statistika/2020/Obzor_sudebnoy_statistiki_o_deyatelnosti_federalnih_arbitrazhnyh_sudov_v_2019_godu.pdf) [Дата обращения - 16.06.2022].

<sup>31</sup> Интернет-ресурс: [http://www.cdep.ru/userimages/OBZOR\\_STAT\\_arbitrazh\\_2020.pdf](http://www.cdep.ru/userimages/OBZOR_STAT_arbitrazh_2020.pdf) [Дата обращения - 16.06.2022].

налоговые органы (294 из 378). По всем налоговым спорам на конец 2020 года налоговый орган выигрывал более 85% дел<sup>32</sup>.

В связи с этим все бизнес-сообщество и правоприменители ожидали смягчения позиции. Так, 10 марта 2021 года ФНС России выпустила письмо от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

Разъяснения не ответили на все вопросы, однако отчасти письмо все-таки внесло некоторую ясность. Так, например, стало понятно, что подходы, выработанные в судебной практике на основании Постановления Пленума ВАС № 53, являются и признаются применимыми, равно как и налоговые споры о необоснованной налоговой выгоде стали разрешаться как на основании новых положений ст. 54.1 НК РФ, так и действующего постановления Пленума ВАС РФ № 53.

Более того, письмо ФНС России пронизано многочисленными ссылками на позиции Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, Конституционного Суда и на само Постановление Пленума ВАС № 53. Это, безусловно, дополнительно свидетельствовало о преемственности правовых позиций, выработанных в судебной практике на основании Постановления Пленума ВАС № 53.

Разъяснения ввели ряд терминов, которые ранее упоминались лишь в судебной практике. По существу, это – старые категории, однако ФНС России в очередной раз напомнила о них и расставила определенные акценты.

Так, например, в письме употреблено понятие «техническая» компания, которая, по мнению налоговой службы, представляет собой компанию, не ведущую реальной экономической деятельности и не исполняющую налоговых обязательств в связи со сделками, оформляемыми от их имени, в ситуации, когда лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект. Такие технические компании, указывает налоговая служба, не осуществляют деятельность в своем интересе и на свой риск, не обладают необходимыми

---

<sup>32</sup> Интернет-ресурс: <https://www.rbc.ru/economics/16/12/2020/5fd33d389a79472295685f6d> [Дата обращения: 15.08.2021].

активами, не выполняют реальных функций, и принимают на себя статус участников операций с оформлением документов от их имени в противоправных целях.

Кроме того, получил закрепление также термин «коммерческая осмотрительность», который пришел на смену привычной всем «должной осмотрительности». Под данной категорией ФНС России предлагает понимать стандарт обоснованного выбора контрагента, применимый в равной степени как в гражданском (хозяйственном) обороте, так и в налоговых правоотношениях. При этом коммерческая осмотрительность предполагает анализ налогоплательщиком бизнес-истории контрагента.

До упоминания термина коммерческой осмотрительности в письме, данный термин употреблялся также в судебной практике, однако в основном в спорах о привлечении к субсидиарной ответственности, о взыскании убытков с директоров, и лишь в небольшом количестве налоговых споров. Предполагается, что закрепление термина «коммерческая осмотрительность» в письме ФНС России и распространение его, в том числе на налоговые правоотношения, свидетельствует о признаках сближения налоговых споров со спорами о взыскании убытков с директоров и о привлечении к субсидиарной ответственности, то есть о сближении порядка оспаривания хозяйственных и налоговых споров.

ФНС России также ввело презумпцию знания о том, что контрагент является «технической компанией» и бремя доказывания обратного возлагается на налогоплательщика.

И, наконец, определены случаи, при которых ФНС России предполагает возможным проводить налоговую реконструкцию (определение налоговых обязательств расчетным путем). В частности, налоговая служба считает возможным в настоящее время проводить налоговую реконструкцию на стадии налоговой проверки либо на этапе досудебного обжалования при активном содействии налогоплательщика, то есть раскрытия информации налогоплательщиком о сделке и реальном исполнителе.

Обобщая вышеуказанное, необходимо отметить, что в доктрине справедливо высказывается позиция о том, что «письмо в значительной части представляет собой обобщение актуальной судебной практики (прежде всего высших судов) по вопросам налоговых злоупотреблений, при этом в отдельных моментах развивая и расширяя предлагаемые судьями подходы»<sup>33</sup>.

Таким образом, необходимо констатировать, что концепция налоговой выгоды прошла серьезный путь от закрепления основных доктрин доказывания необоснованности получения налоговой выгоды в Постановлении Пленума ВАС № 53 и сформировавшейся на его основе судебной практики до закрепления основных положений и подходов о налоговой выгоде на законодательном уровне.

## ***§ 2. Значение и правовая природа досудебного порядка урегулирования налогового спора как обязательного условия оспаривания ненормативного правового акта налогового органа в арбитражный суд***

За последнее десятилетие роль досудебного порядка<sup>34</sup> урегулирования налогового спора существенно возросла. Стороны все чаще стремятся урегулировать спор на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки или на стадии рассмотрения апелляционной жалобы (жалобы), то есть в досудебном порядке, не доводя спор до суда.

Такая тенденция прослеживается, в частности и по спорам о необоснованной налоговой выгоде, которые надлежит разрешать с учетом применения положений статьи 54.1 НК РФ. Переход по указанной категории спора в судебный процесс сопряжен со сложностью доказывания в суде.

Принимая во внимание указанные обстоятельства, а также обязательность досудебного урегулирования споров об оспаривании

---

<sup>33</sup> Артюх А. Новый налоговый завет, или Вся статья 54.1 НК РФ в одном письме ФНС: инструкция по применению. Интернет-ресурс: [https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyj\\_nalogovyj\\_zavet\\_ili\\_vsya\\_statya\\_541\\_nk\\_rf\\_v\\_odnom\\_pisme\\_fns\\_instrukciya\\_po\\_primeneniyu](https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyj_nalogovyj_zavet_ili_vsya_statya_541_nk_rf_v_odnom_pisme_fns_instrukciya_po_primeneniyu) [Дата обращения: 20.09.2021].

<sup>34</sup> В диссертационном исследовании используемые термины «досудебный порядок урегулирования», «досудебный этап», «досудебная стадия» следует рассматривать как тождественные и означающие именно этап, предшествующий обращению в арбитражный суд.

ненормативных актов налогового органа, распространение (хоть и частично) принципов арбитражного судопроизводства на досудебный этап, совпадение понятийного аппарата, по существу копирование из арбитражного процесса механизмов и средств доказывания, стремление к урегулированию налогового спора на этом этапе, подчеркивает высокую значимость этой процедуры.

По существу, «досудебный порядок урегулирования налогового спора является самостоятельной процедурой подачи возражений по акту налоговой проверки и рассмотрения материалов проверки»<sup>35</sup> (от момента вручения акта по результатам проведенных мероприятий налогового контроля до вынесения решения), «а также процедурой подачи и рассмотрения апелляционной жалобы или жалобы на решение налогового органа»<sup>36</sup> со своими процессуальными особенностями.

С учетом указанного готовиться к рассмотрению материалов налоговой проверки и урегулированию спора на данном досудебном этапе представляется логичным и целесообразным по тем же правилам и исходя из тех же принципов, что и на судебной стадии. В свою очередь порядок урегулирования спора между налоговым органом и налогоплательщиком на досудебном этапе также должен осуществляться не только с учетом тех судебных доктрин, которые принимают во внимание суды, но и с учетом принципов, которыми руководствуются суды при разрешении спора в арбитражном процессе. Указанное позволит повысить не только значимость досудебного этапа, но и его эффективность.

В связи с этим необходимо отметить, что именно в интересах налогоплательщика занимать активную позицию в сборе и представлении доказательств правомерности своей позиции именно на досудебном этапе урегулирования налогового спора, на стадии контрольных мероприятий, при

---

<sup>35</sup> Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок в арбитражном суде. Диссертация ... канд. юрид. наук. Москва, 2015. С. 13-19.

<sup>36</sup> Там же. С. 13-19.

рассмотрении материалов налоговой проверки, представлении возражений по акту налоговой проверки.

Это связано, во-первых, с обязанностью сторон (налогового органа и лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка) раскрыть доказательства и документы, обосновывающие позицию каждого заблаговременно (на досудебном этапе).

Так, например, в п. 12 ст. 89 НК РФ предусматривается обязанность налогоплательщика обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

В свою очередь, и лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), также вправе до рассмотрения материалов налоговой проверки ознакомиться с материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 2 ст. 101 НК РФ). Кроме того, согласно п. 6 ст. 100 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих «вправе представить письменные возражения, приложив к ним (или передав в согласованный срок) документы, подтверждающие обоснованность своих возражений»<sup>37</sup>. Положения п.п. 1 и 2 также предусматривают возможность представления лицом, подавшим апелляционную жалобу (жалобу), представить дополнительные документы.

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в п. 78 постановления от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», также указывает на то, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляется как налоговым органом, так и

---

<sup>37</sup> П. 6 ст. 100 НК РФ.

налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора.

А, во-вторых, представление в суд новых доказательств обременено рядом особенностей. Так, в соответствии с п. 78 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», как налоговый орган, так и налогоплательщик вправе представить дополнительные доказательства. В случае представления одной из сторон дополнительных доказательств второй стороне по ее ходатайству представляется возможность ознакомления с новыми представленными доказательствами. Кроме того, может быть объявлен перерыв в судебном заседании или судебное заседание может быть отложено. Также в целях получения доказательств, опровергающих дополнительные доказательства, лицо, участвующее в деле, вправе заявлять ходатайство об истребовании судом необходимых доказательств с обоснованием причин невозможности самостоятельного получения этих доказательств.

Судебная практика свидетельствует о возможности представления новых доказательств даже на этапе судебного разбирательства. Так, например, Арбитражный суд Уральского округа в постановлении от 13.02.2019 по делу № А07-30518/2017 указал на то, что налогоплательщик вправе заявить возражения, в том числе в ходе судебного разбирательства при представлении доказательств, ранее не раскрытых налоговому органу.

Вместе с тем, независимо от результатов рассмотрения дела судебные расходы по нему полностью или в части могут быть отнесены на сторону, представившую в суд доказательства, не раскрытые в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению.



В соответствии с п. 78 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 вопрос о распределении судебных расходов не может проводиться в зависимости от наличия либо отсутствия вины налогового органа если решение налогового органа изначально являлось законным на основании представленных налогоплательщиком документов в проверке, а с учетом дополнительно представленных доказательств в суд было признано судом недействительным. Бремя несения судебных расходов может быть возложено на налогоплательщика в связи с непредставлением им документов в ходе проведения налоговой проверки и досудебного урегулирования налогового спора.

Таким образом, представление дополнительных доказательств в суд сопряжено с рядом других особенностей и последствий, в том числе негативных, связанных с затягиванием судебного процесса и возможностью возложения на сторону, представившую дополнительные доказательства, только судебных расходов.

Как справедливо указывается в доктрине, «заблаговременное раскрытие, ознакомление сторон с доказательствами должно способствовать, в том числе более полному и правильному исследованию обстоятельств дела, ускорению процесса рассмотрения дела»<sup>38</sup>. Е.В. Кудрявцева отмечает, что «закрепление обязанности каждого лица, участвующего в деле, раскрыть доказательства, на которые оно ссылается для обоснования своей позиции, всем остальным заинтересованным лицам заранее, во всяком случае, не позднее начала судебного заседания или в пределах срока, установленного судом, вытекает из принципа состязательности, направленного на предотвращение сюрпризов, неожиданностей, которые недобросовестная сторона может преподнести противнику в ходе заседания, чтобы застать его врасплох, не оставить

---

<sup>38</sup> См.: Кудрявцева Е.В. Институт раскрытия доказательств в России и в Англии // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. № 1. С. 13-15.

достаточного времени для изучения переданных материалов и представления контраргументов»<sup>39</sup>.

Указанные обстоятельства, а также позитивный зарубежный опыт успешного досудебного урегулирования налоговых споров обуславливают высокую значимость досудебного порядка рассмотрения налогового спора, как самостоятельной обязательной процедуры, и необходимость тщательной подготовки к рассмотрению материалов налоговой проверки.

Это касается как налоговых споров в целом, так и налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, в частности.

***§ 3. Процедурные особенности досудебного порядка урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом, который является обязательным условием для оспаривания ненормативного акта налогового органа в арбитражный суд***

Как было отмечено в параграфе § 1 настоящего диссертационного исследования, в доктрине, а также на практике отмечается высокая значимость досудебного порядка урегулирования налоговых споров, а «сущность досудебного порядка урегулирования разногласий по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, некоторые авторы видят в обязательном выяснении разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом в связи с налоговой проверкой, согласовании спорных фактических обстоятельств до обращения в суд»<sup>40</sup>.

В свою очередь, как справедливо отмечает О.С. Смолина, «целью урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа в

---

<sup>39</sup> См.: Кудрявцева Е.В. Раскрытие доказательств в российском и английском гражданском процессе // Вестник гражданского процесса. 2019. № 1. С. 287-304; Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации / Под ред. А.А. Иванова. М.: Городец, 2011. С. 240 (авторы главы – В.К. Пучинский совместно с Е.В. Кудрявцевой).

<sup>40</sup> Смолина О.С. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // Налоговый вестник. 2016. № 2. С. 85-91.

досудебном и судебном порядках является подтверждение доказательствами фактов хозяйственной жизни налогоплательщика или отсутствие возможности доказать их существование, влекущих для налогоплательщика правовые последствия в сфере налогообложения и их правовое обоснование»<sup>41</sup>.

В настоящее время именно досудебный порядок является наиболее перспективной для разрешения налогового спора. За рубежом, особенно в США, только небольшой процент налоговых споров доходит до суда. К.А. Сасов также отмечает, что сегодня до Налогового суда США доходит, по разным оценкам, от 5 до 15% возникающих налоговых споров, остальные споры решаются в досудебном порядке<sup>42</sup>. При этом такой маленький процент поступления в суд налоговых споров обеспечивается, в том числе институтом взыскания судебных расходов с налоговых органов.

Представляется, что в России институт взыскания судебных расходов с налоговых органов в случае вынесения решения в пользу налогоплательщика также мог бы оказать серьезное влияние с точки зрения принятия всех возможных способов для разрешения налоговых споров на досудебном этапе.

В настоящее время положения АПК РФ предусматривают взыскание арбитражным судом со стороны судебных расходов, понесенных лицами, участвующими в деле, в пользу которых принят судебный акт. Так, в соответствии со ст. 101 АПК РФ судебные расходы состоят из государственной пошлины и судебных издержек, связанных с рассмотрением дела арбитражным судом.

К судебным издержкам, связанным с рассмотрением дела в арбитражном суде, в соответствии с положениями ст. 106 АПК РФ, относятся «денежные суммы, подлежащие выплате, в том числе экспертам, специалистам, свидетелям, переводчикам, расходы, связанные с проведением

---

<sup>41</sup> Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок в арбитражном суде. Диссертация ... канд. юрид. наук. Москва, 2015. С. 18.

<sup>42</sup> См.: Сасов К.А. Судебные издержки налогоплательщика: теория и практика возмещения. М.: Редакция «Российской газеты», 2018. Вып. 3. С. 83.

осмотра доказательств на месте, расходы на оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей), другие расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в связи с рассмотрением дела в арбитражном суде»<sup>43</sup>.

Пунктом 10 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела» разъяснено, что «лицо, заявляющее о взыскании судебных издержек, должно доказать факт их несения, а также связь между понесенными указанным лицом издержками и дело, рассматриваемым в суде с его участием. Недоказанность данных обстоятельств является основанием для отказа в возмещении судебных издержек»<sup>44</sup>.

Согласно ч. 2 ст. 110 АПК РФ, пункту 12 указанного постановления «расходы на оплату услуг представителя, понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, взыскиваются судом с другого лица, участвующего в деле, в разумных пределах»<sup>45</sup>. При этом разумными, согласно пункту 13 указанного постановления, следует считать «такие расходы на оплату услуг представителя, которые при сравнимых обстоятельствах обычно взимаются за аналогичные услуги. При определении разумности могут учитываться объем заявленных требований, цена иска, сложность дела, объем оказанных представителем услуг, время, необходимое на подготовку им процессуальных документов, продолжительность рассмотрения дела и другие обстоятельства»<sup>46</sup>.

Вопрос взыскания судебных расходов, в том числе на услуги по оказанию юридической помощи на представителя, нередко становится предметом рассмотрения в суде.

---

<sup>43</sup> Ст. 106 АПК РФ.

<sup>44</sup> П. 10 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с применением дела».

<sup>45</sup> Ч. 2 ст. 110 АПК РФ, п. 12 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с применением дела».

<sup>46</sup> П. 13 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с применением дела».

При этом надо отметить, что на практике при взыскании судебных издержек, в том числе на оплату юридических услуг представителя, возникает большое количество нюансов, а данный вопрос в большинстве случаев разрешается судами не с тем экономическим эффектом, который преследуют налогоплательщики.

Анализ судебной практики свидетельствует о том, что с учетом совокупности обстоятельств, в том числе характера и предмета спора, степени сложности дела, объема выполненной представителями работы, качества подготовки документов, результата их рассмотрения, минимальные ставки гонорара за оказание юридической помощи, исходя из принципов разумности и соразмерности расходов и соблюдая баланс интересов сторон, суды, как правило, признают разумными суммы расходов кратно ниже заявленных налогоплательщиками.

Так, например, по делу ООО «СЭМОН+» арбитражный суд признал обоснованными сумму расходов более, чем в 2 раза ниже заявленной налогоплательщиком суммы<sup>47</sup>. К аналогичным выводам судьи пришли и в ряде других споров<sup>48</sup>.

Случаи, когда арбитражный суд удовлетворяет всю или близкую к полной сумме заявленных к возмещению расходов, на практике достаточно редкие. Например, в 2012 году Высший Арбитражный Суд РФ рассмотрел дело корпорации «Аэлита Софтвэа Корпорэйшн»<sup>49</sup>, в котором Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ признал, что вся заявленная сумма подлежит взысканию (налогоплательщик заявлял 2,8 млн рублей судебных расходов).

При этом Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ отметил, в числе прочего то, что, уменьшая размер суммы судебных расходов, заявленной налогоплательщиком, суд не вправе брать на себя обязанность обоснования

---

<sup>47</sup> Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа в постановлении от 27.09.2021 № Ф01-5086/2021 по делу № А38-1892/2019 // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

<sup>48</sup> См. также, например, постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24.06.2021 по делу № А62-9400/2019, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.06.2021 по делу № А12-47092/2018.

<sup>49</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.03.2012 № 16067/11 // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

расчета суммы, которая подлежит взысканию с проигравшей стороны. Представить контррасчеты должен именно налоговый орган. Однако уменьшение заявленной к возмещению суммы судебных расходов не может быть произвольным, а должно учитывать ряд факторов, в том числе: сложность дела, сложившиеся на рынке услуг цены, не только с позиции суда, но и стороны, которая несет расходы, не будучи уверенной в исходе дела.

Указанное дело является резонансным и, скорее, исключением, чем правилом. На практике вопрос о взыскании расходов встает остро, при этом налоговые споры отличаются, как правило, высокой сложностью и требуют от представителей достаточной степени погруженности, детальности и времени, что, безусловно, сопровождается колоссальными расходами на представителей. Между тем, в большинстве случаев суды все-таки удовлетворяют суммы расходов в размере существенно ниже заявленных стороной.

В вопросе возмещения судебных расходов необходимо затронуть и вопрос о расходах, понесенных на досудебном этапе. Например, при обсуждении проекта Постановления Пленума ВАС РФ № 57 высказывалось мнение о том, что развитие института возмещения издержек, в том числе досудебных и судебных расходов, на налоговый спор могло бы способствовать развитию досудебного аудита, сокращению необоснованных споров. Однако вопрос возмещения досудебных расходов рассматривался как дискуссионный. Специалисты отмечали, что остается непонятным, как определить, связаны ли досудебные расходы с последующим судебным спором и в каком порядке их следует заявлять в суде – в том же налоговом процессе или в виде самостоятельного иска о возмещении убытков<sup>50</sup>.

Позднее, Пленум Верховного Суда РФ в постановлении от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении

---

<sup>50</sup> О развитии судебной и досудебной практики разрешения налоговых споров. V Международная научно-практическая конференция «Налоговые споры: опыт России и других стран», 26-27 октября 2011 г., Москва, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ // Налоговед. № 12. Декабрь, 2011. С. 10-15.

издержек, связанных с рассмотрением дела» внес некоторую ясность в этом вопросе, указав на то, что «в случаях, когда законом либо договором предусмотрен претензионный или иной обязательный досудебный порядок урегулирования спора, расходы, вызванные соблюдением такого порядка, в том числе расходы по оплате юридических услуг, признаются судебными издержками и подлежат возмещению исходя из того, что у истца отсутствовала возможность реализовать право на обращение в суд без несения таких издержек»<sup>51</sup>.

В доктрине отмечалось, что остался неурегулированным вопрос об отнесении к судебным расходам на подготовку письменных возражений налогоплательщика по акту налоговой проверки. С одной стороны, этот порядок урегулирования налогового спора предусмотрен законом (п. 6 ст. 100 НК РФ), а с другой – этот документ не назван в Постановлении от 21.01.2016 № 1 и может быть квалифицирован как элемент процедуры медиации, расходы по которой не признаются судебными издержками (п. 3 Постановления от 21.01.2016 № 1).

Текущая судебная практика свидетельствует о том, что взыскать расходы на юридические услуги, произведенные на досудебном этапе, крайне сложно. К таким выводам пришел суд при рассмотрении спора АО «ФНЦП «Титан-Баррикады», в котором налогоплательщику было отказано в возмещении расходов на юридические услуги по подготовке апелляционной жалобы в Управление ФНС России<sup>52</sup>.

В связи с этим интересно обратиться к практике США, где опыт возмещения расходов (в том числе стоимость услуг экспертов и адвокатов), понесенных в ходе административного производства в Службе внутренних доходов США, воплощен в налоговом законодательстве США. И в случае,

---

<sup>51</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела».

<sup>52</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 26.05.2021 по делу № А12-39006/2018, Определением Верховного Суда РФ от 17.09.2021 № 306-ЭС19-27836 отказано в передаче для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

если налогоплательщик соответствует законодательно установленным требованиям возмещения административных издержек, он вправе добиваться их возмещения в разумных пределах<sup>53</sup>.

Представляется, что закрепление такого опыта распределения судебных издержек и в России с большой степенью вероятности способствовало бы развитию досудебного порядка урегулирования налогового спора и разрешению большего количества налоговых споров, в том числе споров о необоснованной налоговой выгоде. Более того, институт полного возложения судебных расходов налогоплательщика (в том числе понесенных на досудебном этапе) на налоговый орган в случае удовлетворения правомерного заявления налогоплательщика в суде, способствовал бы повышению эффективности досудебного порядка урегулирования налогового спора между налоговым органом и налогоплательщиком.

Следует также отметить, что сам порядок досудебного обжалования претензий налогового органа отличается большим количеством черт, присущих арбитражному процессу. Отсутствие самостоятельной отрасли налогового процессуального права обуславливает включение в Налоговый Кодекс РФ процессуальных правил, а также построение досудебной процедуры оспаривания по правилам и с использованием механизмов, в высокой степени схожих с арбитражным процессом, что, в свою очередь, с одной стороны, сближает досудебный порядок разрешения налогового спора с арбитражным процессом.

В частности, досудебный порядок, как и процесс судебного оспаривания отличается стадийностью. Так, налоговый орган проводит налоговую проверку, составляет акт налоговой проверки, который вместе с иными материалами налоговой проверки рассматривается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В результате рассмотрения принимается решение (ст. 101 НК РФ). В отношении данной процедуры

---

<sup>53</sup> См.: Ларо М. Возмещение досудебных расходов налогоплательщика в США // Налоговед. 2011. С. 70-81.



можно провести аналогию с производством в арбитражном суде первой инстанции, где по итогам рассмотрения спора арбитражный суд выносит решение.

Далее, по общему правилу, в соответствии с Главой VII НК РФ, налогоплательщик вправе обжаловать решение налогового органа в вышестоящий налоговый орган посредством направления апелляционной жалобы. При этом предметом апелляционного обжалования признается не вступившее в силу решение налогового органа (ст. 138 НК РФ). Если провести параллель с решением арбитражного суда, то также в апелляционном порядке обжалуются не вступившие в законную силу решения суда первой инстанции (ст. 257 НК РФ).

Решение вышестоящего налогового органа вступает в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе (ст. 101.2 НК РФ) по аналогии с арбитражным производством.

Описанная выше процедура является обязательной, без которой подача в суд заявления невозможна.

После вынесения решения вышестоящим налоговым органом налогоплательщик вправе обжаловать решение в ФНС России (административный порядок) и/или в арбитражный суд.

В арбитражном процессе выделяется кассационная инстанция, в рамках которой подлежат оспариванию вступившие в законную силу судебные акты.

Кроме того, сама процедура оспаривания актов налогового органа имеет большое количество схожих процедур. Например, в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки, а также в ходе отдельных мероприятий налогового контроля ведется протокол (п. 1 ст. 90, п. 5 ст. 92, ст. 94, п. 6 ст. 95, п. 4 ст. 101 НК РФ). Ход каждого судебного заседания в арбитражном суде, а также совершение отдельных процессуальных действий вне судебного заседания также сопровождается протоколированием (в том числе с использованием средств аудиозаписи и составлением протокола в письменной форме) (ст. 155 АПК РФ).

В результате рассмотрения материалов налоговой проверки налоговый орган принимает решение (ст. 101 НК РФ). Решение налогового органа состоит из вводной, описательной и резолютивной частей (формы решений о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения утверждены приложениями №№ 36 и 37 к приказу ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@). Решение арбитражного суда также состоит из вводной, описательной, мотивировочной и резолютивной частей (ст. 170 АПК РФ).

Схожесть досудебного порядка урегулирования налогового спора с судебной состоит также и в других особенностях. В частности, в языке производства. Так, например, положения статьи 99 НК РФ предусматривают, что протоколы, предусмотренные при проведении действий по осуществлению налогового контроля, составляются на русском языке. Положения статьи 97 НК РФ также предусматривают возможность привлечения переводчика в необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля.

В соответствии с нормами ст. 12 АПК, «судопроизводство в арбитражном суде ведется на русском языке – государственном языке Российской Федерации»<sup>54</sup>.

На досудебном этапе, как и в арбитражном суде стороны могут прибегать к помощи экспертов, специалистов, переводчиков, (ст. 95, 96, 97 НК РФ). На досудебном этапе возможно отложение рассмотрения материалов налоговой проверки, например, в случае необходимости получения экспертного заключения. Кроме того, процедура рассмотрения материалов налоговой проверки также производится при заслушивании сторон. Налогоплательщики имеют право знакомиться с материалами дела как на досудебном этапе, так и в суде. На досудебном этапе налогоплательщик вправе ознакомиться со всеми материалами налоговой проверки (п. 2 ст. 101 НК РФ). При этом налоговый

---

<sup>54</sup> Ст. 12 АПК РФ.

орган обязан обеспечить лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителю), возможность ознакомиться с материалами налоговой проверки на территории налогового органа не позднее двух дней со дня подачи таким лицом соответствующего заявления (абз. 2 п. 2 ст. 101 НК РФ).

Таким образом, безусловно, просматривается во многом совпадение понятийного аппарата и дублирование на досудебном этапе применимых в арбитражном процессе институтов, схожесть этого порядка с арбитражным процессом, стремление за счет урегулирования на досудебном этапе споров снизить судебную нагрузку, что, в свою очередь, повышает значимость этой процедуры и предоставляет возможность урегулирования спора.

Однако несмотря на такую схожесть арбитражного процесса с досудебным, необходимо констатировать, что, с другой стороны, на текущий момент все еще большое количество споров не удается разрешить на досудебном этапе, что говорит о недостаточной эффективности данного порядка и существенном значении роли суда. Поскольку несмотря на то, что налоговый спор на досудебном этапе рассматривает руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, который не принимает непосредственное участие в проведении налоговой проверки, тем не менее он так или иначе находится в структуре налоговых органов и едва ли можно говорить о его безусловной беспристрастности. В суде же, напротив, можно рассчитывать на более объективный подход к рассмотрению налогового спора, в том числе за счет такой беспристрастности суда.

Кроме того, на данном этапе следует констатировать разность подходов налоговых органов и судов к применению тех или иных правовых доктрин, а также инструментов. Так, например, говоря о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, на практике можно заметить, что налоговые органы и суды по-разному подходят к проведению налоговой реконструкции. Хотя в то же время разность подходов к проведению указанной процедуры

прослеживается также и внутри судебной системы, что говорит об отсутствии на данный момент единых подходов к ее проведению.

Как справедливо отмечается в доктрине, «анализ действующего законодательства, а также практика его применения позволяет прийти к выводу о том, что досудебный порядок урегулирования налоговых споров, связанных с проведением налоговых проверок и оформлением их результатов, в настоящее время не приносит должного эффекта, в том числе ввиду фрагментарности правового регулирования»<sup>55</sup>.

Представляется, что отчасти повысить эффективность досудебного порядка возможно путем реализации так называемого принципа экстерриториальности (когда материалы налоговой проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) не того же налогового органа, которым проводилась проверка, а руководителем (заместителем руководителя) другого налогового органа, но в том же субъекте). Представляется, что такая организация рассмотрения материалов налоговой проверки сможет способствовать более объективному разрешению налогового спора и, вероятно, недоведению его до суда.

Таким образом, необходимо констатировать, что, с одной стороны, процедурные особенности досудебного этапа отличаются схожими чертами с арбитражным процессом. С другой стороны, на практике можно заметить невозможность в полной степени практической реализации на досудебном этапе всех процедурных особенностей арбитражного процесса. И, как следствие, недостаточной эффективностью досудебного порядка урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом.

---

<sup>55</sup> Колесниченко Т.В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок: научно-практическое пособие. М.: Юстицинформ, 2012. С. 168.

#### ***§ 4. Обязательность досудебного порядка урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом при оспаривании ненормативного правового акта в арбитражном суде***

В России последнее десятилетие также характеризуется увеличением роли досудебного обжалования и его значимости с точки зрения возможности урегулирования налогового спора. Налоговые органы проверяют правильность исчисления и своевременность уплаты налогов налогоплательщиком в ходе камеральной и выездной налоговой проверок.

В соответствии с п. 3 Определения Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О «выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки». Зачастую «именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения»<sup>56</sup>.

При этом «камеральная же налоговая проверка является формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов, она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаружение нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона»<sup>57</sup>.

Результаты проведенных налоговыми органами проверок оформляются актами налоговых проверок. Налогоплательщик непосредственно после получения акта может быть не согласен с доводами, изложенными в нем. Как справедливо отмечает И.В. Дементьев, «в силу фискального характера

---

<sup>56</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

<sup>57</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

налогового правоотношения, его стороны преследуют разные интересы: налогоплательщик – уменьшить свое налоговое бремя, налоговый орган – обеспечить получение доходов бюджетом в полном объеме»<sup>58</sup>.

Акты налоговой проверки, материалы налоговых проверок, а также представленные проверяемым лицом мотивированные письменные возражения по указанному акту рассматриваются налоговым органом. В связи с этим возникает вопрос, признается ли такое рассмотрение проверки к этапу досудебного порядка урегулирования разногласий.

Положения статьи 138 НК РФ предусматривают обязательный досудебный порядок урегулирования разногласий между налоговыми органами и налогоплательщиками. В соответствии с данной нормой, «акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган».

Положения п. 2 ч. 1 ст. 148 АПК РФ также устанавливают, что «несоблюдение истцом претензионного или досудебного порядка урегулирования спора с ответчиком является основанием для оставления искового заявления без рассмотрения».

Обязательность досудебного порядка урегулирования налогового спора закреплена также положениями п. 67 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». В Постановлении Пленума также обращается внимание на то, что «прежде, чем передать возникшие разногласия на рассмотрение суда, налогоплательщик и налоговый орган должны применять меры к урегулированию спора во внесудебном порядке. Поэтому решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение правонарушения могут быть оспорены в суде только в той части, в которой они были обжалованы в

---

<sup>58</sup> Дементьев И.В. Доказательства и доказывание в налоговом процессе // Журнал российского права. 2011. № 1. С. 84.

вышестоящий налоговый орган. При этом названные решения считаются обжалованными в вышестоящий налоговый орган в полном объеме, если только из поданной жалобы прямо не следует, что решение обжалуется в части».

Необходимо отметить, что по смыслу указанного постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации под досудебным урегулированием разногласий налогового органа и налогоплательщика понимается обжалование решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган.

На обязательность соблюдения досудебного порядка по налоговым спорам обратил внимание также Пленум Верховного Суда РФ в постановлении от 22.06.2021 № 18. В частности, п. 47 указанного постановления закрепляет, что «в силу абз. 3 ч. 5 ст. 4 АПК РФ для экономических споров, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, соблюдение досудебного порядка урегулирования спора перед обращением в арбитражный суд является обязательным, в частности, по категории дел об оспаривании ненормативных правовых актов, действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц, принятых ими при реализации полномочий, установленных законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 2, п. 2 ст. 138 НК РФ)<sup>59</sup>».

По мнению О.С. Смолиной, «процедуру рассмотрения материалов камеральной или выездной налоговой проверки, следует рассматривать как досудебный порядок, посредством которого производятся установление фактов, имеющих юридическое значение для дела»<sup>60</sup> в силу обязательности процедуры досудебного урегулирования разногласий. По справедливому мнению автора, «этот порядок представляет собой систему процедурных правил, предусмотренных ст. 101 НК РФ, несоблюдение которых признается

---

<sup>59</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22.06.2021 № 18 «О некоторых вопросах досудебного урегулирования споров, рассматриваемых в порядке гражданского и арбитражного судопроизводства» // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

<sup>60</sup> См.: Смолина О.С. Указ. соч. С. 94-95.

существенным нарушением и влечет отмену решения налогового органа, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, вышестоящим налоговым органом или судом на основании п. 14 ст. 101 НК РФ»<sup>61</sup>.

Другие авторы отмечают, что «подготовка письменных возражений по акту налоговой проверки является первой стадией досудебного урегулирования налогового спора»<sup>62</sup>.

Представляется, что справедливым следует признать подход, в соответствии с которым досудебным урегулированием налогового спора является и рассмотрение материалов налоговой проверки, и оспаривание решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган, что и является обязательным досудебным порядком, в случае несоблюдения которой обращение в суд невозможно.

Соблюдение указанного порядка гарантируется оставлением без рассмотрения заявленного в суд требования налогоплательщика, которое не прошло досудебный порядок оспаривания. Соблюдение досудебного порядка урегулирования налогового спора правомерно учитывается и анализируется в арбитражной судебной практике<sup>63</sup>.

#### ***§ 5. Стадийность досудебного порядка урегулирования налогового спора и важность исчерпания всех досудебных стадий при оспаривании ненормативного правового акта в арбитражном суде***

Следует подчеркнуть, что традиционно выделяются именно стадии арбитражного процесса, однако, одной из особенностей досудебного порядка урегулирования разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком является как раз стадийность.

---

<sup>61</sup> См.: Смолина О.С. Указ. соч. С. 94-95.

<sup>62</sup> См.: Черник И.Д. Письменные возражения на акт налоговой проверки // Налоговый вестник. 2012. № 9. С. 58-64.

<sup>63</sup> См., например, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26.04.2018 № Ф01-1306/2018 по делу № А29-9496/2016 // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.



Как указывает О.С. Смолина, «особенность досудебного порядка урегулирования разногласий сторон состоит и в том, что только по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, НК РФ предусмотрена возможность подачи апелляционной жалобы, предметом которой является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки»<sup>64</sup>.

В доктрине высказывается мнение о том, что «досудебный порядок урегулирования разногласий налогоплательщиков и налогового органа состоит из двух стадий:

- стадия рассмотрения налоговым органом и налогоплательщиком материалов налоговой проверки до вынесения решения по результатам налоговой проверки;
- стадия рассмотрения апелляционной жалобы (жалобы) на решение вышестоящим налоговым органом»<sup>65</sup>.

И.Д. Черняк также отмечает стадийность досудебного урегулирования налогового спора. Автор отмечает, что «подготовку письменных возражений на акт налоговой проверки можно рассматривать как первую стадию обязательной процедуры досудебного урегулирования налогового спора. При этом подготовка апелляционной жалобы на решение налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности образует вторую стадию досудебного урегулирования налогового спора»<sup>66</sup>.

Стоит отметить, что решение о структурном выделении в системе налоговых органов специальных подразделений (подразделений налогового аудита), в компетенцию которых входит исключительно внутриведомственное досудебное разбирательство, было принято в 2006 году. Как указывает ФНС России в письме от 02.06.2008 № ММ-9-3/63 создание подразделений

---

<sup>64</sup> Смолина О.С. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // Налоговый вестник. 2016. № 2. С. 85-91.

<sup>65</sup> См.: Смолина О.С. Указ. соч. С. 85-91.

<sup>66</sup> См.: Черняк И.Д. Указ. соч. С. 58-64.

налогового аудита являлось частью реализации общей государственной политики, направленной на снижение числа споров с участием государственных органов в арбитражных судах, количество которых, согласно статистике, постоянно возрастало.

ФНС России указывала, что подразделения налогового аудита должны были обеспечивать надлежащее рассмотрение налоговых споров на двух основных стадиях досудебного урегулирования, в частности:

- при рассмотрении возражений (разногласий) налогоплательщика на стадии рассмотрения материалов проверки (от момента вручения акта по результатам проведенных мероприятий) налогового контроля до вынесения решения);
- при рассмотрении заявлений и жалоб налогоплательщиков на действия (бездействие) налоговых органов (должностных лиц), а также на ведомственные акты ненормативного характера.

Таким образом, с 01.01.2009 планировалось ввести обязательную процедуру досудебного обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности в вышестоящем налоговом органе до обжалования указанных решений в судебном порядке.

Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 гг., утвержденная приказом ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@, в пункте 4.3 предусматривала основные направления развития досудебного разрешения налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации. Данные направления предполагали, в том числе:

- переход от досудебного порядка разрешения налоговых споров к внесудебному, урегулирование споров без участия суда, в том числе развитие примирительных процедур;
- дальнейшее сокращение количества жалоб, подаваемых в налоговые органы, в связи с принятием решений по результатам налоговых

- проверок или в связи с действиями (бездействием) должностных лиц налоговых органов;
- снижение нагрузки на судебную систему;
  - совершенствование нормативно-правовой базы, своевременная подготовка предложений по изменению налогового законодательства;
  - введение обязательной досудебной процедуры для всех налоговых споров с увеличением сроков на подачу жалоб;
  - разработку дифференцированных механизмов разрешения налоговых споров (в зависимости от стадии, универсальный и упрощенный порядок, мировое соглашение и т.д.).

Необходимо отметить, что, в соответствии со статистикой, опубликованной на официальном сайте ФНС России, основные направления развития досудебного разрешения налоговых споров успешно реализовываются. Так, анализ открытых источников свидетельствует об общей тенденции сокращения количества жалоб, подаваемых в налоговые органы. Данная тенденция иллюстрируется в таблице 1.

**Таблица 1**

<b>Критерий</b>	<b>2018 год</b>	<b>2019 год</b>	<b>2020 год</b>
<b>Количество поступивших от налогоплательщиков жалоб по налоговым спорам</b>	Сократилось на 16% по отношению к 2017 году <sup>67</sup>	-	Сократилось на 17,4% по отношению к 2019 году <sup>68</sup>
<b>Количество рассмотренных жалоб по налоговым спорам</b>	-	Сократилось на 7,9% по сравнению с 2018 годом <sup>69</sup>	Снизилось на 14,8% по сравнению с 2019 годом <sup>70</sup>

<sup>67</sup> См. Интернет-ресурс [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/8440212/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/8440212/) [Дата обращения: 26.01.2022].

<sup>68</sup> См. Интернет-ресурс: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/10574446/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10574446/) [Дата обращения: 26.01.2022].

<sup>69</sup> См. Интернет-ресурс: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/9653808/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/9653808/) [Дата обращения: 26.01.2022].

<sup>70</sup> См. Интернет-ресурс: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/10574446/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10574446/) [Дата обращения: 26.01.2022].

На сегодняшний день также подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2021 год. ФНС России отмечает, что за 2021 год на 5,1% по сравнению с показателями 2020 года снизилось количество вынесенных судами первой инстанции решений по налоговым спорам, прошедшим досудебное урегулирование<sup>71</sup>.

Представляется, что указанное может свидетельствовать об увеличении количества жалоб, удовлетворенных в досудебном порядке. Однако ФНС России однозначно на это не указывает.

Сегодня ФНС России на официальном сайте в качестве основных преимуществ досудебного разрешения споров отмечает:

- отсутствие необходимости уплаты госпошлины и судебных издержек;
- простота оформления жалобы;
- жалоба рассматривается в короткие сроки;
- сжатые сроки исполнения решения по жалобе<sup>72</sup>.

ФНС России также отмечает, что продолжает совершенствовать качество работы в этой сфере. Так, в целях развития качества налогового администрирования, был издан приказ ФНС России от 25.11.2020 № СД-7-9/848@, направленный на установление причин возникновения споров и их устранение<sup>73</sup>.

В качестве одного из направлений развития досудебного разрешения налоговых споров ФНС России отмечает также переход от досудебного порядка урегулирования налогового спора к внесудебному. Надо отметить, что это направление также активно обсуждается в доктрине и средствах массовой информации.

Так, Д.А. Курочкин, например, отмечает, что «досудебную стадию налоговых споров теперь необходимо рассматривать с точки зрения не только

---

<sup>71</sup> См.: Интернет-ресурс: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/12058294/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12058294/) [Дата обращения: 28.02.2022].

<sup>72</sup> Интернет-ресурс: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply\\_fts/pretrial/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/) [Дата обращения: 19.01.2022].

<sup>73</sup> См. Интернет-ресурс: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/10574446/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10574446/) [Дата обращения: 26.01.2022].

процедуры подачи апелляционной жалобы или жалобы на решение налогового органа, но и поиска альтернативных путей разрешения налоговых споров»<sup>74</sup>.

Надо отметить, что законодательство разных стран закрепляет процедуру налоговой медиации по налоговым спорам. Некоторые авторы отмечают, что «в ряде стран (Бельгия, Германия, Нидерланды, США) есть положительный опыт разрешения налоговых споров с помощью медиации. Достижение соглашения позволяет не только получить в бюджет суммы неуплаченных налогов, и сократить издержки»<sup>75</sup>.

Наличие успешного зарубежного опыта, безусловно, отчасти объясняет интерес к рассматриваемой процедуре с точки зрения ее внедрения в российское налоговое законодательство. Более того, необходимо отметить, что данная процедура уже была внедрена в качестве эксперимента в Санкт-Петербурге. Так, например, в 2020 году в Санкт-Петербурге были заключены два медиативных соглашения:

- в первом случае компания признала недоимку в размере 120 млн рублей и получила рассрочку на 3 месяца для выполнения финансовых обязательств;
- во втором случае речь шла о недоимке в размере 30 млн рублей.

В соответствии с соглашениями в отношении обеих компаний были отменены штрафные санкции, уголовная ответственность и выездные налоговые проверки<sup>76</sup>. Порядок заключения медиативных соглашений и медиации регулируется Федеральным законом от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)». В связи с тем, что пока практика заключения медиативных соглашений является не распространенной, на текущий момент

---

<sup>74</sup> Курочкин Д.А. Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС // Российский журнал. 2017. № 5. С. 189-204.

<sup>75</sup> Илларионов А. Проект непротивления сторон. Медиация в налоговых правоотношениях // Финансовая газета. 2021. № 21-22. С. 12-13.

<sup>76</sup> См. Интернет-ресурс: <https://neopro.ru/blog/nalogovaya-mediaciya/> [Дата обращения: 11.06.2022].

сложно сказать, какие именно полномочия у сторон имеются в данной процедуре и какой исход возможен.

Налоговая медиация в настоящее время рассматривается в качестве одного из направлений перехода от досудебного урегулирования налоговых споров к внесудебному. Однако, процедура налоговой медиации не является предметом настоящего диссертационного исследования. Но тенденции последних лет в арбитражном процессе, и особенно в гражданском, свидетельствуют о расширении внедрения различных примирительных процедур, и стоит надеяться, что различные способы альтернативного рассмотрения налоговых споров будут развиваться<sup>77</sup>.

В рамках настоящего исследования досудебный порядок урегулирования налогового спора будет рассматриваться в качестве этапа, состоящего из рассмотрения материалов налоговой проверки и рассмотрения апелляционной жалобы (жалобы), поскольку в целях обращения в арбитражный суд обязательной является только обжалование решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган<sup>78</sup>.

***§ 6. Действие принципов состязательности и непосредственности при досудебном урегулировании налогового спора в сравнении с действием указанных принципов при оспаривании ненормативного правового акта в арбитражном суде***

Досудебный этап урегулирования сегодня имеет большое значение в вопросе разрешения налогового спора. В настоящее время стороны налогового спора именно на досудебном этапе стремятся урегулировать разногласия, однако, это не всегда получается.

---

<sup>77</sup> Что касается зарубежного законодательства, то, например, законодательство Республики Эквадор не предусматривает альтернативных способов разрешения налоговых споров. Достичь какого-либо соглашения с налоговым органом возможно только в отношении срока, предоставленного налогоплательщику для исполнения налогового обязательства (Simon Whitehead, The Tax Disputes And Litigation Review // Law Business Research. Third Edition (2015). С. 109.

<sup>78</sup> После обжалования решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган действующим законодательством предусмотрена подача жалобы в ФНС России и / или в арбитражный суд.

Представляется, что это объясняют процедурные особенности данного этапа, в том числе особенности реализации и возможности применения принципов, присущих арбитражному процессу, в частности принципов состязательности, непосредственности. Иначе говоря, чтобы понять причины невозможности урегулирования всех налоговых споров на досудебном этапе, необходимо понять применяются ли в досудебном порядке урегулирования споров начала, схожие с арбитражным процессом.

▪ *Состязательность*

В соответствии со ст. 9 АПК РФ «судопроизводство в арбитражном процессе осуществляется на основе состязательности»<sup>79</sup>. Состязательность проявляется в том, что «лица, участвующие в деле, вправе знать об аргументах друг друга до начала судебного разбирательства. Каждому лицу, участвующему в деле, гарантируется право представлять доказательства арбитражному суду и другой стороне по делу, обеспечивается право заявлять ходатайства, высказывать свои доводы и соображения, давать объяснения по всем возникающим в ходе рассмотрения дела вопросам, связанным с представлением доказательств»<sup>80</sup>.

В действительности, каждый спор, в том числе и налоговый, подлежащий рассмотрению в арбитражном суде, должен быть рассмотрен с учетом принципа состязательности. Аналогичные правила должны быть обеспечены, в том числе и на досудебном этапе рассмотрения налогового спора.

Налоговое законодательство РФ предусматривает следующие положения, в которых проявляется принцип состязательности.

Согласно п. 6 ст. 100 НК РФ «лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта

---

<sup>79</sup> Ст. 9 АПК РФ.

<sup>80</sup> Ст. 9 АПК РФ.

налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений».

В случае проведения налоговым органом дополнительных мероприятий налогового контроля лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), также вправе представить в налоговый орган письменные возражения по такому дополнению к акту налоговой проверки в целом или по отдельным его положениям (п. 6.2 ст. 101 НК РФ).

В соответствии с абз. 1 п. 2 ст. 101 НК РФ «руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка».

В силу абз. 2-3 п. 2 ст. 101 НК РФ «лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе:

- участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через представителя;
- до рассмотрения материалов указанной проверки ознакомиться с материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля. Налоговый орган обязан обеспечить лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), возможность ознакомиться с материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля на территории налогового органа».

Кроме того, п. 3 ст. 99 НК РФ предусматривает право лиц, участвующих в производстве действия, делать замечания, подлежащие внесению в протокол и приобщению к делу.



Положения п. 4 ст. 101 НК РФ предусматривают, что «при рассмотрении материалов налоговой проверки может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка. Отсутствие письменных возражений не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки. При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные до рассмотрения материалов налоговой проверки доказательства, с которыми лицу, в отношении которого проводилась проверка, была представлена возможность ознакомиться».

Кроме того, черты состязательности отчасти присущи также и процедуре рассмотрения апелляционной жалобы (жалобы) вышестоящим налоговым органом.

Так, положениями п. 1 ст. 140 НК РФ предусматривается право лица, подавшего апелляционную жалобу (жалобу), до принятия по ней решения представить дополнительные документы, подтверждающие его доводы. Кроме того, такое лицо вправе обратиться с ходатайством о приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части в целях представления дополнительных документов (информации).

По общему правилу, вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу (апелляционную жалобу), документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, без участия лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу).

Как отмечается в доктрине, «такое процессуальное отстранение лица, непосредственно заинтересованного в итогах рассмотрения спора, видится нелогичным и не согласуется с принципом полноты и всесторонности

разбирательства так же, как и с целями введения обязательного административного порядка обжалования»<sup>81</sup>.

Вместе с тем данное правило было скорректировано Федеральным законом от 01.05.2016 № 130-ФЗ и с 02.06.2016 предусматривает исключение, в соответствии с которым вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу (апелляционную жалобу), документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, с участием лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу). Такой порядок предусмотрен для случая выявления в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или на решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения противоречий между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа.

ФНС России также обращает внимание на то, что возможность участия лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), распространяется только на случаи обжалования решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенных по результатам налоговых проверок<sup>82</sup>.

При этом, как справедливо отмечается в доктрине, «в том случае если апелляционная жалоба (жалоба) рассматривается с участием налогоплательщика, налоговый орган обязан обеспечить ему соблюдение всех

---

<sup>81</sup> Ядрихинский С.А. Принцип состязательности при административном рассмотрении налогового спора // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 12. С. 69-75.

<sup>82</sup> См.: Письмо ФНС России от 17.08.2020 № СД-4-9/13224@.

прав, которыми налогоплательщик наделен при рассмотрении материалов налоговой проверки в нижестоящем налоговом органе, в частности руководитель (заместитель руководителя) вышестоящего органа извещает налогоплательщика о времени и месте рассмотрения апелляционной жалобы (жалобы). Иное будет означать нарушение налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки»<sup>83</sup>.

Анализ открытых источников, в том числе сети Интернет, не позволил установить статистику рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) с участием лица, подавшего такую жалобу (апелляционную жалобу). Вместе с тем анализ справочной поисковой системы КонсультантПлюс по состоянию на май 2022 года свидетельствует о том, что с 2016 года только в 15 (пятнадцати) судебных актах затрагивался вопрос о правомерности рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вышестоящим налоговым органом в отсутствие лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), и необходимости привлечения последнего к рассмотрению. Безусловно, «это количество составляет минимальный процент от общего количества жалоб (апелляционных жалоб), которые ежегодно поступают в вышестоящий налоговый орган»<sup>84</sup>.

Данное обстоятельство свидетельствует о «недостаточно широком применении и распространении принципа состязательности на досудебном этапе урегулирования налогового спора, а также предусмотрен для ограниченного перечня налоговых случаев»<sup>85</sup>.

О.С. Смолина писала, что «процессу рассмотрения вышестоящим налоговым органом апелляционной жалобы или жалобы налогоплательщика не свойственно состязательное начало, в той форме, в которой оно существует при рассмотрении материалов налоговой проверки руководителем налогового

---

<sup>83</sup> Иншина Р.С. Досудебное обжалование решений налоговых органов, вынесенных по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок // СПС «КонсультантПлюс». 2020.

<sup>84</sup> Борисов А.Н. Споры об обоснованности налоговой выгоды. Практические рекомендации для налогоплательщиков (издание второе, перераб. и доп.). – «Деловой двор», 2020. // СПС «Гарант».

<sup>85</sup> Там же.

органа, так как рассмотрение дела происходит без участия налогоплательщика»<sup>86</sup>. Однако стоит отметить, что такой вывод О.С. Смолиной относился к 2015 году, когда еще новые положения не вступили в силу.

Таким образом, положения действующего налогового законодательства предусматривают определенный уровень состязательности на обеих стадиях досудебного порядка урегулирования разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком. В частности, налоговое законодательство представляет сторонам (налогоплательщику и налоговому органу) возможность знать об аргументах друг друга, представлять свои доказательства и возражения, высказывать свои доводы, соображения, заявлять ходатайства и давать объяснения в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Говоря о действии принципа состязательности на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки, О.С. Смолина, отмечает, что «состязательное начало способствует совершению надлежащих действий по определению содержания, объема и направленности деятельности налогоплательщика и налогового органа по установлению фактических обстоятельств, необходимых для принятия налоговым органом соответствующего решения»<sup>87</sup>.

В связи с этим, О.С. Смолина также указывала на то, что «налоговый орган и налогоплательщик в соответствии с НК РФ (в частности, главы 3, 14 ч. 1 НК РФ) при рассмотрении материалов налоговой проверки (до вынесения решения налоговым органом) обладают равными возможностями по представлению доказательств наличия или отсутствия соответствующих

---

<sup>86</sup> Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок в арбитражном суде. Диссертация ... канд. юрид. наук. Москва, 2015. С. 20-24.

<sup>87</sup> См.: Смолина О.С. Указ. соч. С. 24-25.

фактов, что подтверждает существование состязательного начала и на этой стадии доказывания в досудебном порядке»<sup>88</sup>.

С данной позицией не совсем согласен А.В. Разгильдеев, который указывает на то, что с одной стороны, теоретически закон позволяет уже на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки обеспечить необходимый уровень состязательности в урегулировании спора. Но, с другой, - отмечает недостаточность гарантий состязательности на этой стадии в силу следующего<sup>89</sup>.

Как справедливо отмечает А.В. Разгильдеев, «срок проведения налоговой проверки с учетом всех продлений и приостановлений составляет не менее года»<sup>90</sup> (согласно действующей редакции НК РФ, этот срок может достигать одного года и трех месяцев). Так, «в течение этого длительного срока налоговые органы исследуют документы, осуществляют различные мероприятия налогового контроля»<sup>91</sup> (например, допрос свидетелей, назначение экспертиз).

При этом на подготовку письменных возражений налогоплательщику представляется один месяц. В связи с этим совершенно логично, что подготовка качественных возражений и сбор необходимых документов для их представления руководителю налогового органа в установленный срок оказывается не столь легкой выполнимой задачей, как это может показаться изначально<sup>92</sup>.

Таким образом, с учетом того, что на стадии рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) принцип состязательности действует с ограничениями, а также принимая во внимание, что, хотя НК РФ законодательно и предусматривает положения, свидетельствующие о наличии на досудебном этапе урегулирования спора принципов состязательности, опыт

---

<sup>88</sup> См.: Смолина О.С. Указ. соч. С. 24-25.

<sup>89</sup> См.: Разгильдеев А.В. Развитие досудебного порядка урегулирования налоговых споров // Московский юрист. 2013. № 2. С. 48-61.

<sup>90</sup> См.: Там же. С. 48-61.

<sup>91</sup> Борисов А.Н. Споры об обоснованности налоговой выгоды. Практические рекомендации для налогоплательщиков (издание второе, перераб. и доп.). – «Деловой двор», 2020. // СПС «Гарант».

<sup>92</sup> См.: Там же. С. 48-61.

свидетельствует о том, что принцип состязательности не легко реализуется на практике.

При этом представляется, 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. Вместе с тем, очевидно, что сама по себе возможность участия налогоплательщика при рассмотрении и вынесении решения по жалобе (апелляционной жалобе) вышестоящим налоговым органом не позволит в полной степени достичь эффективности данного порядка, принимая во внимание отсутствие оппонента в лице должностных лиц налогового органа, возможности назначения дополнительных мероприятий налогового контроля, получения и представления новых доказательств. В связи с этим представляется, что досудебный порядок урегулирования спора в части обжалования в вышестоящий налоговый орган, которая по своей сущности так и осталась заочной (за редким исключением), сегодня не может в полной степени отвечать требованиям принципа состязательности.

В контексте состязательности невозможно не упомянуть и о роли условного независимого, объективного и беспристрастного арбитра на досудебном этапе. В соответствии с ч. 3 ст. 9 АПК РФ о состязательности «арбитражный суд, сохраняя независимость, объективность и беспристрастность, осуществляет руководство процессом, разъясняет лицам, участвующим в деле, их права и обязанности, предупреждает о последствиях совершения или несовершения ими процессуальных действий, оказывает содействие в реализации их прав, создает условия для всестороннего и полного исследования доказательств, установления фактических обстоятельств и правильного применения законов и иных нормативных правовых актов при рассмотрении дела»<sup>93</sup>.

---

<sup>93</sup> См.: ч. 3 ст. 9 АПК РФ.

Что касается досудебного порядка, то акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего проверку (п. 1 ст. 101 НК РФ).

Таким образом, «в любом случае в качестве независимого арбитра выступает руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, проводившего проверку»<sup>94</sup>. С одной стороны, ни руководитель, ни заместитель руководителя в действительности не участвовали в проведении проверки. С другой стороны, как справедливо отмечается в доктрине «ни руководитель налогового органа, рассматривающий возражения по акту налоговой проверки, ни вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, а priori не могут оценивать результаты деятельности своих подчиненных объективно и беспристрастно, решая вопрос о законности и обоснованности выводов в акте проверки»<sup>95</sup>.

С данной позицией невозможно не согласиться, поскольку территориальные налоговые органы, руководитель, заместитель руководителя налогового органа, вышестоящий налоговый орган составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью перечисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, иных обязательных платежей (в законодательно предусмотренных случаях) (ст. 31 НК РФ, ст.ст. 1, 2 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»).

---

<sup>94</sup> См.: Панова И.В., Панов А.Б. Публичное право в практике судов Российской Федерации (учебное пособие: в 3-х томах, том второй; 2-е изд., пересмотр). - М.: «КНОРУС»; Саратов: Издательский центр "Наука", 2018 г. // СПС «Гарант».

<sup>95</sup> Ядрихинский С.А. Принцип состязательности при административном рассмотрении налогового спора // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 12. С. 69-75.

Такая стройная система налоговых органов, безусловно, обеспечивает единство применяемых всеми налоговыми органами подходов, что, в свою очередь, приводит к невозможности действия в такой системе принципа беспристрастности.

А.В. Разгильдеев также небезосновательно отмечает, что, несмотря на то что руководитель налогового органа и его заместитель, рассматривающие материалы налоговой проверки, не являются проводившими ее лицами, в ходе проверки они выступали руководителями проверяющих. Поэтому говорить о сохранении независимости, объективности и беспристрастности в такой ситуации вряд ли возможно, что, безусловно, также является одним из недостатков досудебного урегулирования налогового спора.

- *Непосредственность*

В соответствии с ч. 1 и 2 ст. 10 АПК РФ «арбитражный суд при разбирательстве дела обязан непосредственно исследовать все доказательства по делу»<sup>96</sup>. При этом «доказательства, которые не были предметом исследования в судебном заседании, не могут быть положены арбитражным судом в основу принимаемого судебного акта»<sup>97</sup>.

Представляется, что такие же требования должны применяться и при урегулировании налогового спора на досудебном этапе.

В налоговых правоотношениях на досудебном этапе разрешения налогового спора принцип непосредственности реализуется за счет следующих гарантий.

Так, например, рассмотрение акта налоговой проверки, других материалов налоговой проверки, а также представленных проверяемым лицом письменных возражений по акту рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (п. 1 ст. 101 НК РФ). При

---

<sup>96</sup> Ч. 1 и 2 ст. 10 АПК РФ.

<sup>97</sup> Борисов А.Н., Лагвилава Р.П. Комментарий к Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. N 21-ФЗ: (постатейный; 2-е изд., перераб. и доп.) – «Юстицинформ», 2018 // СПС «Гарант».



этом при рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные до рассмотрения материалов налоговой проверки доказательства, с которыми лицу, в отношении которого проводилась проверка, была предоставлена возможность ознакомиться (п. 4 ст. 101 НК РФ).

Кроме того, в п. 2 ст. 101 НК РФ предусматривается необходимость извещения лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Такое лицо вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки, а также вправе до рассмотрения материалов налоговой проверки ознакомиться с материалами проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля. В свою очередь, налоговый орган обязан обеспечить лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, возможность ознакомиться с материалами налогового органа.

Таким образом, представляется, что при досудебном разрешении налогового спора на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки принцип непосредственности реализуется, в том числе посредством обязательного изучения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа доказательств.

Как справедливо отмечает О.С. Смолина, «непосредственность исследования доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки состоит в том, что уполномоченное должностное лицо налогового органа – руководитель налогового органа (заместитель руководителя) обязан лично и самостоятельно исследовать собранные доказательственные материалы, проверить их допустимость и достоверность, дать им оценку в решении, выносимом по результатам налоговой проверки»<sup>98</sup>.

Говоря о принципе непосредственности, следует также упомянуть позицию Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, который в

---

<sup>98</sup> Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография. М.: Норма, 2015. С. 27.

постановлении от 29.09.2010 № 4903/10 указал на то, что основаниями для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения. При этом, как указал Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ, исходя из системного толкования положений ст. 101 НК РФ, материалы налоговой проверки должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа путем непосредственного исследования всех имеющихся доказательств при условии обеспечения возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки с последующим принятием решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки тем же должностным лицом налогового органа.

Указанная позиция получила отражение и в определении Высшего Арбитражного Суда РФ от 19.11.2010 № ВАС-10078/10.

Позднее арбитражные суды также рассматривали вопрос необходимости соблюдения принципа непосредственности на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки. Так, например, Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа в постановлении от 13.04.2011 по делу № А53-15563/2010 обратил внимание на следующее. Суд указал на то, что, осуществляя мероприятия по совершенствованию налогового администрирования, законодатель исходил из необходимости гарантий защиты прав налогоплательщиков и других лиц, в отношении которых проводится налоговый контроль, по меньшей мере, в объеме, предусмотренном ранее действовавшим законодательством. Одной из таких гарантий является непосредственное исследование всех доказательств по делу. Системное толкование норм, приведенных в ст. 101 НК РФ, позволяет сделать вывод о том, что единый процесс рассмотрения и вынесения решения должен быть произведен одним и тем же должностным лицом, которое

непосредственно отвечает за правомерность принятия соответствующего акта. В рассматриваемом судом случае рассмотрение материалов налоговой проверки, в том числе материалов налоговой проверки, полученных в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, и вынесение решения по результатам проверки осуществлялось разными должностными лицами. Решение по результатам проведения налоговой проверки приняло должностное лицо, которое не участвовало в рассмотрении материалов налоговой проверки. С учетом указанного судом был сделан вывод о нарушении принципа непосредственности исследования доказательств в досудебном порядке.

Относительно вопроса о рассмотрении апелляционной жалобы (жалобы) в апелляционном порядке вышестоящим налоговым органом, следует упомянуть о п. 2 ст. 140 НК РФ, в котором предусматривается, что жалобу (апелляционную жалобу), документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, рассматривает вышестоящий налоговый орган. При этом, как уже было отмечено выше, по общему правилу, рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) и материалов производится без участия лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу). Участие лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу) предусмотрено только в определенных редких случаях.

Представляется, что 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 или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, принципы состязательности и непосредственности законодательно закреплены и в той или иной степени реализуются на досудебном этапе рассмотрения налогового спора. Вместе с тем, если принцип непосредственности работает на практике под гарантией отмены решения налогового органа, то ввиду отсутствия в полной степени независимого, объективного и беспристрастного арбитра на досудебном этапе, а также учитывая отсутствие возможности беспрепятственного участия налогоплательщика в рассмотрении материалов и вынесении решения вышестоящим налоговым органом, невозможность назначения дополнительных мероприятий налогового контроля на этапе рассмотрения материалов вышестоящим налоговым органом, необходимо отметить, что принцип состязательности на досудебном этапе обеспечивается не в полной степени. Указанный вывод подтверждается также и тем, что акты налоговых органов (как территориальных, так и вышестоящих), выносимые в рамках единой системы, в большинстве случаев по рассматриваемой категории споров носят обвинительный характер (за что предусмотрена ответственность в виде повышенного штрафа в размере 40% от суммы недоимки). Достаточная доказательственная база вины налогоплательщиков в актах налоговых органов отсутствует. При этом аргументы и доказательства налогоплательщиков не всегда могут быть объективно оценены с учетом отсутствия в полной степени независимого арбитра. Суд в рассматриваемом случае вынужден исправлять ошибки налоговых органов. Данное обстоятельство свидетельствует о сложности урегулирования сторонами налогового спора разногласий в досудебном порядке и о недостаточной эффективности данного этапа.

При этом представляется, что досудебный этап должен все более воспринимать принципы, которыми руководствуются суды при разрешении спора в арбитражном процессе, в том числе посредством закрепления процессуальных норм и правил на досудебном этапе. Это будет способствовать повышению эффективности досудебного порядка урегулирования налогового спора. В ином случае прослеживаются разные

подходы налоговых органов и судов, что негативно сказывается на судебной нагрузке. Различие подходов, в том числе по вопросу применения положений ст. 54.1 НК РФ, следует также из статистики Федеральной налоговой службы Российской Федерации за 2021 год, из которой следует, что за 2021 год в пользу налоговых органов принято 72% от общего количества рассмотренных судебных споров<sup>99</sup>. Таким образом, 28% решений налоговых органов содержит ошибки, что является достаточно большим процентом по отношению к общему количеству дел и отдаляет процедуру рассмотрения налогового спора в досудебном порядке от судебной стадии рассмотрения налоговых споров.

### ***§ 7. Применение правил налоговой реконструкции по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде при досудебном урегулировании***

Еще одним чрезвычайно важным аспектом, который подлежит рассмотрению и оценке по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, является вопрос о возможности применения так называемой налоговой реконструкции. В первую очередь рассмотрим, что такое налоговая реконструкция, почему возможность ее применения имеет настолько важное значение и на какой стадии урегулирования налогового спора возможно ее применение.

*Налоговая реконструкция: понятие.* Определение «налоговая реконструкция» законодательно не закреплено. В основе понятия 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

---

<sup>99</sup> Интернет-ресурс: [https://www.nalog.gov.ru/rn44/news/activities\\_fts/11776902/?ysclid=m16sdvk2jl649796622](https://www.nalog.gov.ru/rn44/news/activities_fts/11776902/?ysclid=m16sdvk2jl649796622)  
[Дата обращения: 02.05.2022].

налоговой выгоды. В спорах, в том числе о налоговой выгоде, разрешаемых на основании Постановления Пленума ВАС РФ № 53, правила определения налоговых обязательств расчетным путем применялись в отношении налога на прибыль организаций, а также в определенных случаях в отношении НДС.

Сущность налоговой реконструкции была изложена в п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ № 53, «в котором предусматривается, что если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств»<sup>100</sup> придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, «суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции»<sup>101</sup>.

Как справедливо отмечается в литературе, «данный подход был последовательно отражен и в иных постановлениях сначала ВАС РФ, а затем Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации»<sup>102</sup>.

Применение данных правил направлено в первую очередь на получение обоснованного объективного результата. Так, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в Постановлении от 25 мая 2004 г. № 668/04<sup>103</sup> указал, что «в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ об определении сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить

---

<sup>100</sup> Борисов А.Н., Лагвилава Р.П. Комментарий к Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. N 21-ФЗ: (постатейный; 2-е изд., перераб. и доп.) – «Юстицинформ», 2018. // СПС «Гарант».

<sup>101</sup> См.: Налоговое право. Курс лекций (Тютин Д.В.) (издание девятое, переработанное и дополненное). // СПС «Гарант».

<sup>102</sup> См.: Цветкова Е.А. Трансформация защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при налоговой реконструкции: влияние правовых позиций Конституционного Суда РФ и правоприменительной практики // Финансовое право. 2021. № 9. С. 32-35.

<sup>103</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2004 № 668/04 по делу № А66-1991-03 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, содержатся дополнительные гарантии прав налогоплательщика, которые обеспечивают баланс публичных и частных интересов».

Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 5 июля 2005 г. № 301-О<sup>104</sup> также отметил, что «выбранная модель расчетного метода обеспечивает соблюдение принципов всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени».

Согласно Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 29 сентября 2015 г. № 1844-О, «допустимость применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика».

Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 4 июля 2017 г. № 1440-О<sup>105</sup>, обобщая подходы судебной практики по вопросам необоснованной налоговой выгоды, указал, что «признание налоговой выгоды необоснованной предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом на основании соответствующих норм НК РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора».

---

<sup>104</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2005 № 301-О // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

<sup>105</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

Конституционный Суд РФ также отметил «невозможность доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом, поскольку законоположения определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика».

Таким образом, принцип налоговой реконструкции в целях определения «действительной» налоговой обязанности можно вывести из вышеуказанных судебных актов, а также из руководящих разъяснений, закрепленных в Постановлении Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25<sup>106</sup>. В пунктах 77 и 85 Пленум ВС РФ обращает внимание на то, что «суд обязан определять объем прав и обязанностей налогоплательщика, основываясь на подлинном экономическом содержании экономической операции (совокупности операций в их взаимосвязи), в ситуациях, когда операции налогоплательщика учтены без учета их действительного смысла»<sup>107</sup>.

Анализ зарубежного законодательства свидетельствует о том, что принцип налоговой реконструкции имеет мировое распространение. В части налоговой реконструкции любопытен опыт Республики Беларусь, где законодатель при введении схожей по смыслу ст. 54.1 НК РФ статьи решил вопрос о возможности применения к налогоплательщику правил «налоговой реконструкции» (статья 33 Налогового кодекса Республики Беларусь).

Канадское законодательство также предполагает возможность применения правил налоговой реконструкции, причем для всех сторон сделки, которая для целей налогообложения была признана недействительной.

Отечественная практика на текущий момент свидетельствует о том, что вопрос применения налоговой реконструкции по налоговым спорам будет решаться в каждом отдельном случае. При этом ФНС России в ранее

---

<sup>106</sup> См.: Аргюх А. Определение действительной налоговой обязанности в спорных ситуациях и расчетный метод – повод к размышлению // *Zakon.ru*. 2019. 7 августа; Постановление Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

<sup>107</sup> См.: Тимофеев Е.В., Гутиев Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям // *Закон*. 2018. № 11. С. 58-64.



упомянутом письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ указывает на необходимость применения правил налоговой реконструкции непосредственно при проведении налоговой проверки, при представлении налогоплательщиком возражений по акту налоговой проверки.

Позиция Минфина и ФНС России до марта 2021 года сводилась к тому, что:

— «положения ст. 54.1 НК РФ не являются кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53, а представляют собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами;

— понятия, отраженные в Постановлении Пленума ВАС № 53 и развитые в сложившейся судебной практике, сформированной до вступления в силу ст. 54.1 НК РФ, включая «должную осмотрительность», «добросовестность» и «недобросовестность», не используются в рамках проведения налоговых проверок, назначенных после вступления в силу ст. 54.1 НК РФ;

— налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции»<sup>108</sup>.

Как справедливо отмечается в доктрине, «основным изменением в данном правовом регулировании было введение понятия «ненадлежащая сторона», под которым понималось неустановленное или неуполномоченное лицо, подписавшее первичные учетные документы, которое нарушило законодательство о налогах и сборах и наличие которого в цепочке договорных отношений являлось основанием для отказа в налоговой реконструкции»<sup>109</sup>. При этом «при отказе в налоговой реконструкции на

---

<sup>108</sup> Письма ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, от 28.12.2017 № ЕД-4-2/26807, от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889, от 18.05.2018 № ЕД-4-29521@, от 11.10.2019 № ЕД-4-1/20922@, Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904.

<sup>109</sup> См.: Цветкова Е.А. Указ. соч. С. 32-35.

налогоплательщика возлагается налоговая нагрузка в виде уплаты налога на прибыль с выручки и полностью ложится бремя уплаты налога на добавленную стоимость без возможности применения налоговых вычетов, что ведет к неоправданной налоговой нагрузке без учета произведенных расходов»<sup>110</sup>.

С такой позицией не соглашается юридическое сообщество, которое придерживается мнения о том, что положения ст. 54.1 НК РФ не устанавливают запрет на проведение налоговой реконструкции.

Так, например, К.А. Сасов отмечает, что «должностное лицо налогового органа, установившее факт нарушения налогоплательщиком запретов и ограничений, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ, должно привлечь виновное лицо к ответственности. Но поскольку состав ст. 122 НК РФ материален, следует верно установить размер налоговой недоимки, возникшей в результате неправомерных действий налогоплательщика. Для этого нужно определить разницу между налоговыми последствиями правомерных и неправомерных деяний налогоплательщика, что, в свою очередь, требует проведения налоговой реконструкции»<sup>111</sup>.

По мнению В. Зарипова, отсутствие в ст. 54.1 НК РФ норм о налоговой реконструкции, подобных положениям п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ № 53, вовсе не означает, что реконструкция не должна проводиться<sup>112</sup>.

В связи с возникшими разногласиями все с нетерпением ждали смягчения позиции налоговой службы, а также позиции суда по данному вопросу.

В марте 2021 года ФНС России выпустило долгожданные разъяснения относительно правил применения положений статьи 54.1 НК РФ, в соответствии с которыми подходы были несколько скорректированы.

Так, в мартовском письме ФНС России разъяснила, что налоговая реконструкция все-таки допустима. Однако налоговая служба указала, что ее

---

<sup>110</sup> Там же.

<sup>111</sup> См.: Сасов К.А. О толковании статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. 2020. № 3. С. 31–35.

<sup>112</sup> См.: Зарипов В. Налоговая реконструкция по 54.1 НК РФ: первая ласточка // Zakon.ru. 2019. 13 октября.

проведение возможно только на стадии налоговой проверки, при представлении возражений по акту (п. 10 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@). ФНС России перечислила случаи, в которых допустимо проводить налоговую реконструкцию, условно разделив все ситуации на четыре укрупненных категории в зависимости от формы вины налогоплательщика:

- (1) Налогоплательщик знал, что на стороне контрагента находится «техническая» компания, и участвовал в ее организации (прямой умысел).
- (2) Налогоплательщик знал, что на стороне контрагента находится «техническая» компания, но относился к этому безразлично (косвенный умысел).
- (3) Налогоплательщик не знал о наличии «технического» контрагента, но должен был знать, если бы проявил коммерческую осмотрительность (неосторожность).
- (4) Налогоплательщик не знал и не должен был знать о «техническом» контрагенте на стороне контрагента (вина отсутствует).

В первых двух случаях, по мнению ФНС России, реконструкция возможна и может быть проведена исходя из параметров реальной сделки, если налогоплательщик раскрыл обстоятельства реальной сделки и лицо, которое в действительности поставляло товар (оказывало услуги или выполняло работы). в таком случае снимут только наценку, приходящуюся на спорных контрагентов.

В третьей ситуации также возможно учесть затраты в случае, если налогоплательщик докажет их рыночный уровень. Вычет по НДС возможен на основании информации, которая имеется в распоряжении у налогового органа в случае, если реальный контрагент по сделке известен.

Четвертая ситуация, с одной стороны, самая идеальная, а с другой, самая сложная с точки зрения доказывания. Налогоплательщик должен доказать и

реальность сделки, и проявление осмотрительного поведения при вступлении в финансово-хозяйственные отношения с контрагентом, и деловую цель<sup>113</sup>.

Практический опыт применения положений ст. 54.1 НК РФ по спорам о необоснованной налоговой выгоде, полученной при вступлении в финансово-хозяйственные отношения с «технической» компанией, свидетельствует о том, что территориальные налоговые органы с учетом определенных фактических обстоятельств в каждом конкретном случае, в том числе с учетом знания о реальном контрагенте (поставщике/исполнителе услуг/работ), применяют правила налоговой реконструкции в досудебном порядке. Однако на сегодняшний день уже можно констатировать, что рекомендация ФНС России о применении правил налоговой реконструкции на досудебном этапе, не исключает возможность применения указанных правил в судебном порядке.

## **Глава II. Особенности оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде в арбитражном суде**

### ***§ 1. Общая характеристика и особенности процедуры оспаривания ненормативных актов налоговых органов о необоснованной налоговой выгоде, вынесенных по результатам налоговых проверок***

В связи с отсутствием процессуального налогового права «суд при разрешении налогового спора, безусловно, обращается к положениям НК РФ, которые носят процессуальный характер»<sup>114</sup>.

Оспаривание ненормативного правового акта налоговых органов сопряжено с несогласием налогоплательщика с предъявленными ему претензиями налоговым органом. Разногласия, как правило, возникают уже на стадии получения налогоплательщиком акта налоговой проверки. И «в этот

---

<sup>113</sup> См. Констандина Е.И. Статья 54.1 НК РФ: практика применения. Интернет-ресурс: [https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya\\_54\\_1](https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya_54_1) [Дата обращения: 25.01.2022].

<sup>114</sup> См.: Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

момент запускается процесс урегулирования спора между налоговым органом и налогоплательщиком»<sup>115</sup>.

Как было указано в Главе 1 настоящего диссертационного исследования, «цель урегулирования разногласий состоит в том, чтобы подтвердить факты реальной хозяйственной жизни налогоплательщика или же неспособность доказать наличие таких фактов»<sup>116</sup>. В зависимости от фактических обстоятельств определяются и налоговые последствия налогоплательщика

В свою очередь по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «технической» компанией, доказывание фактов хозяйственной жизни налогоплательщика осуществляется посредством сложившихся в судебной практике и частично закрепленных в законодательстве судебных доктрин (тестов, критериев).

С точки зрения доказывания по всем налоговым спорам, включая и споры о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате финансово-хозяйственных операций с «техническими» компаниями, важное «значение имеет законность способа получения доказательств, которые налоговый орган кладет в основу своей позиции»<sup>117</sup>.

Суды внимательно исследуют доказательства, представляемые сторонами налогового спора на предмет допустимости. Так, например, в одном из постановлений Арбитражный суд Поволжского округа от 27.08.2021 № Ф06-6331/2021 по делу № А57-4384/2020, посвященным также разрешению вопроса о налоговой выгоде, полученной налогоплательщиком от взаимоотношений с контрагентами, разрешил спор в пользу налогоплательщика и указал на недопустимость экспертного заключения, предоставленного налоговым органом. Суд при этом указал на то, что о

---

<sup>115</sup> См.: Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов по результатам налоговых проверок в арбитражном процессе. Диссертация ... канд. юрид. наук. Москва, 2015. С. 18

<sup>116</sup> Там же. С. 18

<sup>117</sup> См.: Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

недопустимости заключения эксперта свидетельствует ряд обстоятельств, в частности и то, что в ходе производства экспертизы осмотр принадлежащего налогоплательщику оборудования с выходом на место не производился. Кроме того, суд отметил, что чертежи, конкретные технические задания для изготовления экспертом не исследовались, производственный процесс (цикл) не анализировался, в связи с чем, данное заключение эксперта не было принято во внимание в качестве доказательства, опровергающего использование налогоплательщиком товаров, приобретенных у спорных контрагентов в производстве.

По другому делу Арбитражный суд Центрального округа в постановлении от 10.07.2019 № Ф10-2750/2019 по делу № А36-3765/2017, принимая решение в пользу налогоплательщика, указал на недопустимость заключения почерковедческой экспертизы в связи со следующим. Суд, оценивая заключение экспертизы, на которое ссылался налоговый орган в подтверждение своих выводов, отметил, что экспертом была нарушена методика проведения экспертизы, а также то, что экспертиза была проведена только одним экспертом, в то время, как проведение экспертизы было поручено еще одному эксперту.

Не менее существенную роль «при разрешении налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде имеет также и относимость доказательств, которая предполагает, что суд принимает только те доказательства, которые имеют отношение к рассматриваемому делу (ч. 1 ст. 67 АПК РФ)»<sup>118</sup>.

Так, «суд, являясь субъектом доказывания по налоговому спору, прежде чем перейти к установлению того или иного доказательства, выявляет его относимость к рассматриваемому делу»<sup>119</sup>. Э.Н. Нагорная указывает на то, что «судья может определить, какие документы могут иметь отношение к данному

---

<sup>118</sup> См.: Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

<sup>119</sup> Там же.

делу заранее, приступая к делу, чтобы не растрчивать внимания на документы, которые не имеют отношения к делу»<sup>120</sup>.

Анализируя практическое значение правила относимости, необходимо отметить, что оно заключается и в том, что «позволяет избежать обременения дела сведениями, которые не имеют отношения к делу и которые не находятся в логической связи с доказываемыми фактами»<sup>121</sup>. М.К. Треушников отмечал, что «относимость доказательств – мера, определяющая вовлечение в гражданский процесс по конкретному делу только нужных и достаточных доказательств»<sup>122</sup>.

Так, Арбитражный суд Уральского округа от 25.08.2016 № Ф09-7988/16 по делу № А60-50249/2015 при рассмотрении вопроса проявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагентов пришел к выводу о том, что суд апелляционной инстанции в качестве доказательств не проявления должной осмотрительности и осторожности налогоплательщика принял неотносимые доказательства в нарушение требований ст. 68 АПК РФ, что привело к неправильному решению.

По другому делу Арбитражный суд Московского округа в постановлении от 12.10.2018 № Ф05-16408/2018 по делу № А40-186331/2017 при анализе довода налогового органа относительно отсутствия у налогоплательщика самостоятельной деловой цели заключения договоров комиссии указал на неотносимость представленных в дело доказательств.

Таким образом, суд при оценке доказательств, в том числе по спорам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные операции с «техническими» компаниями, оценивает как допустимость, так и относимость представленных в дело доказательств.

---

<sup>120</sup> См.: Нагорная Э.Н. Указ. соч.

<sup>121</sup> См.: Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

<sup>122</sup> Треушников М.К. Судебные доказательства. М.: Издательский дом «Городец», 2016. С. 134.

Э.Н. Нагорная в свое время внесла колоссальный вклад в изучение вопроса о разрешении налоговых споров, в том числе и доказательств по налоговым спорам. Э.Н. Нагорная писала, что в свое время актуальность доказывания при разрешении налоговых споров была обусловлена принятием НК РФ (и постоянным его изменением), а также АПК РФ. Тем самым, по словам автора, «впервые было признано наличие особенностей рассмотрения судебных дел, возникающих из публичных правоотношений, к которым, безусловно, относятся дела, возникающие из налоговых правоотношений»<sup>123</sup>. При этом поскольку в судебной практике накопилось достаточное количество особенностей, то «при принятии АПК РФ в 2002 году потребовалось включение в него целого раздела, регулирующего производство по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений»<sup>124</sup>.

Споры о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, являются одной из категорий налоговых дел, возникающих из публичных правоотношений и отличающихся своими особенностями.

Так, одной из особенностей, является роль суда по данной категории споров. Конституционный Суд РФ в одном из постановлений указал, что «ключевая роль в разрешении возникающих споров между налоговым органом и налогоплательщиком – а значит, в поддержании справедливого баланса между преимущественно фискальными интересами государства и экономическими интересами предпринимателя – отводится суду, который на основе принципов состязательности судопроизводства и равенства прав сторон, исследуя по существу фактические обстоятельства дела и не ограничиваясь лишь установлением формальных условий применения нормы, должен установить факты»<sup>125</sup>.

---

<sup>123</sup> Нагорная Э.Н. Указ. соч.

<sup>124</sup> Нагорная Э.Н. Указ. соч.

<sup>125</sup> Постановление Конституционного суда от 29.04.2020 № 22-П // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.



Действительно, с такой позицией Конституционного Суда РФ сложно не согласиться, поскольку в настоящее время, в том числе в связи с недостаточной эффективностью досудебного этапа, связанного с отсутствием безусловной беспристрастности руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при разрешении налогового спора на досудебном этапе, важная роль отводится суду, который уже в судебном процессе восполняют несовершенство досудебного порядка, в том числе путем формирования судебной практики.

Вопрос о роли суда в налоговых спорах, в том числе о необоснованной налоговой выгоде, важно также рассмотреть в аспекте распределения бремени доказывания.

В соответствии с ч. 1 ст. 65 АПК РФ «каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений». Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами оспариваемых актов и решений, возлагается на соответствующий орган.

Таким образом, «указанное положение АПК РФ предполагает, что как налогоплательщик, так и налоговый орган обязаны доказать обстоятельства, на которые они ссылаются»<sup>126</sup>.

По делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, указанное правило также имеет место. В частности, ФНС России в п. 10 письма от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, указала на то, что в ситуации, когда налогоплательщик построил «техническую» компанию или цепочку таких компаний между ним и лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке, повлекшее причинение ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате завышения расходов и вычетов по НДС, сумма расходов и налоговых вычетов, подлежащая учету, производится исходя из

---

<sup>126</sup> Борисов А.Н. Споры об обоснованности налоговой выгоды. Практические рекомендации для налогоплательщиков (издание второе, перераб. и доп.). – «Деловой двор», 2020 // СПС «Гарант».

параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанного лица по такой сделке. Иными словами, в данном случае при желании налогоплательщика может быть проведена налоговая реконструкция. Однако при этом бремя доказывания размера документально не подтвержденных операций с лицом, осуществившим такое исполнение по сделке, лежит на налогоплательщике. Налогоплательщиком, как указывает ФНС России, должны быть представлены документы, позволяющие установить лицо и параметры спорной сделки.

Однако, несмотря на такое строгое предписание ФНС России, судебная арбитражная практика сегодня свидетельствует о том, что данное правило о распределении бремени доказывания не подлежит соблюдению в случае если налоговый орган располагал документами и информацией о действительном исполнителе по сделке и реальных параметрах сделки (см., например, определение Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005).

В доктрине также отмечается, что «с принятием АПК РФ 2002 года роль суда в административных спорах стала более активной»<sup>127</sup>.

Арбитражный суд по налоговым спорам, по мнению Э.Н.Нагорной, «является субъектом доказывания, играющим значительно более активную роль в процессе доказывания, чем суд, разрешающий спор, вытекающий из гражданско-правовых отношений»<sup>128</sup>.

И, «если доказательственная база в досудебном порядке не обеспечена налогоплательщиком либо налоговым органом – суд не только вправе, но и обязан занять активную позицию, помогая сторонам в сборе доказательств по делу. Вместе с тем, с одной стороны, пределы активности суда ограничены рамками процессуального законодательства, действием принципов диспозитивности и состязательности, предполагающих активную роль суда самих сторон по делу в сборе доказательств и распоряжении своими

---

<sup>127</sup> См.: Выступление Председателя ВАС РФ В.Ф. Яковлева на совещании представителей советов судей РФ в Президент-отеле (г. Москва) 16-20 июня 2003 г. // Вестник ВАС РФ. 2003. № 9. С. 6.; Э. Н. Нагорная Налоговые споры оценка доказательств в суде Москва 2012.

<sup>128</sup> См.: Нагорная Э.Н. Указ. соч.

процессуальными правами; с другой стороны, активная позиция суда ограничена презумпцией добросовестности налогоплательщика. Последнее предполагает перенесение акцента в оценке активной роли суда в сторону помощи налогоплательщику в сборе доказательств и ограничение роли суда в сторону помощи налогоплательщику в сборе доказательств и ограничение активности суда при привлечении налогоплательщика к ответственности налоговым органом в случае невыполнения им требований ст. 101 НК РФ»<sup>129</sup>.

При этом в случае, если суд не будет занимать активную позицию по доказыванию, с большой степенью вероятности, судебные акты будут содержать не соответствующие фактическим обстоятельствам выводы, что впоследствии приведет к отмене таких судебных актов.

Позиция, высказанная Э.Н. Нагорной, представляется логичной, последовательной и справедливой и, по существу, означает, что арбитражный суд, оставаясь независимым и беспристрастным, обязан оказывать содействие сторонам «в сборе доказательств при разрешении налогового спора, однако не вправе брать на себя бремя доказывания фактических обстоятельств в спорах об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде»<sup>130</sup>. В противном случае чрезмерно активная позиция суда, предусматривающая возложение на себя бремени доказывания за налоговый орган, будет противоречить, как минимум, «гарантиям отмены решения налогового органа судом в случае несоблюдения должностными лицами налогового органа требований, установленных НК РФ (п. 14 ст. 101 НК РФ)»<sup>131</sup>. Кроме того, возложение на суд чрезмерно активной роли при доказывании ставит под угрозу его безусловную беспристрастность, а также подрывает действие принципа состязательности. Вместе с тем отказ

---

<sup>129</sup> Там же.

<sup>130</sup> См.: Борисов А.Н. Споры об обоснованности налоговой выгоды. Практические рекомендации для налогоплательщиков (издание второе, перераб. и доп.). – «Деловой двор», 2020 // СПС «Гарант».

<sup>131</sup> Налоговое право. Курс лекций (Гютин Д.В.) (издание девятое, переработанное и дополненное). 2021 // СПС «Гарант».

судей содействовать в сборе и активном исследовании доказательств в рамках судебного разбирательства недопустим.

В контексте исследования особенностей рассмотрения налоговых споров необходимо упомянуть и о мировом соглашении, которое используется в арбитражном процессе, в том числе по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде. И, хотя положения НК РФ не предусматривают возможности заключения мирового соглашения, в рамках арбитражного процесса такая возможность существует и потенциально возможна также на досудебной стадии<sup>132</sup>.

В соответствии с положениями ст. 138 АПК РФ «арбитражный суд принимает все меры для примирения сторон, содействует им в урегулировании спора, руководствуясь при этом интересами сторон и задачами судопроизводства»<sup>133</sup>. При этом «примирение лиц, участвующих в деле, может быть достигнуто посредством заключения и утверждения арбитражным судом мирового соглашения по всем или части заявленных требований»<sup>134</sup>. В силу положений ст. 139 АПК РФ, «мировое соглашение может быть заключено на всех стадиях арбитражного процесса»<sup>135</sup> и при исполнении судебного акта, при этом оно не может нарушать права и законные интересы других лиц и противоречить закону.

История заключения мировых соглашений по налоговым спорам в суде берет начало в 2012 году, когда Высшим Арбитражным Судом РФ было утверждено мировое соглашение между налогоплательщиком и налоговыми органами<sup>136</sup>. В последующем в 2013 году мировое соглашение утвердил также Федеральный Арбитражный Суд Московского округа от 22.03.2013 по делу № А40-41103/12-91-228. В 2013 году ФНС России со ссылкой на указанные

---

<sup>132</sup> В настоящее время на досудебной стадии реализуется механизм медиативных соглашений (см. § 4 Главы II настоящего диссертационного исследования). Однако этот инструмент представляется не идентичным мировому соглашению.

<sup>133</sup> Ст. 138 АПК РФ.

<sup>134</sup> Ст. 138.6 АПК РФ.

<sup>135</sup> Ст. 139 АПК РФ.

<sup>136</sup> См. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534 // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

судебные акты указала на то, что ФНС России поручает при наличии оснований, предусмотренных АПК РФ, учитывать данную судебную практику. Проекты мировых соглашений подлежат направлению для согласования в Правовое управление ФНС России.

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» также указал на возможность заключения мировых соглашений по налоговым спорам. При этом в таких соглашениях могут быть достигнуты договоренности, в том числе относительно скорректированного размера налоговой обязанности.

Анализ арбитражных дел, в которых утверждались мировые соглашения между налоговыми органами и налогоплательщиками подтверждает этот факт и свидетельствует о том, что заключение мирового соглашения предполагает условно взаимные уступки сторон, в том числе снижение налоговыми органами размера налоговой обязанности (см., например, определения Арбитражного суда г. Москвы от 03.07.2014 по делу № А40-762/14, от 15.12.2014 по делу № А40-107937/13-107-396, от 19.08.2015 по делу № А40-117840/13-116-304, определение Арбитражного суда Мурманской области от 28.03.2014 по делу № А42-7221/2021, от 19.02.2014 по делу № А42-7667/2012).

Текущая практика заключения мировых соглашений по налоговым спорам, в том числе о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате хозяйственных операций с «техническими» компаниями, свидетельствует о том, что при заключении мировых соглашений с налоговыми органами особенно остро стоит вопрос об умысле на совершение налоговых правонарушений, что при достижении определенного порога даже влечет за собой возможность возбуждения уголовного дела.

Так, например, Арбитражный суд г. Москвы и Девятый арбитражный апелляционный суд в 2021 году утвердили два мировых соглашения ПАО «Газпром» с налоговым органом, в которых последние признали отсутствие преюдициального значения спорных эпизодов и что в действиях представителей налогоплательщика отсутствовал умысел совершения

налоговых правонарушений. Налогоплательщик, в свою очередь, согласился с доначислениями и признал их<sup>137</sup>.

Представляется, что заключение мирового соглашения в суде и урегулирование разногласий в судебном процессе свидетельствует о том, что спорные ситуации, которые попадают на рассмотрение в суд, потенциально возможно урегулировать как на стадии судебного оспаривания, так и, на досудебном этапе урегулирования спора.

Как было отмечено выше, еще одной особенностью данной категории дел является доказывание определенного перечня обстоятельств (критериев/тестов), а именно: реальность исполнения договора, деловая цель, должная осмотрительность, которую сегодня предлагается рассматривать в качестве коммерческой осмотрительности, действительный экономический смысл операции. И дополнительного критерия, изначально закрепленного в доктрине и судебной арбитражной практике, а затем и положениями статьи 54.1 НК РФ - исполнение обязательств надлежащим лицом или так называемый «тест на сторону договора».

Д.В. Винницкий указывал, что «за период с 1 января 2007 года до середины 2018 года из 30 025 состоявшихся решений арбитражных судов округов по налогу на прибыль организаций, в 15 298 встречается упоминание термина «налоговая выгода» (обоснованная/необоснованная). За тот же период применительно к тематике «Налог на добавленную стоимость» из 62 360 имевших место решений арбитражных судов округов вопрос о налоговой выгоде поднимался в 26 973 решениях, оценивается добросовестность – в 14 146, а также используется терминология, связанная с правилом о злоупотреблении правом, - в 1 985»<sup>138</sup>.

---

<sup>137</sup> См. определение Арбитражного суда г. Москвы от 21.01.2021 по делу № А40-83348/20-115-1301, постановление 9 Арбитражного апелляционного суда от 02.02.2021 по делу № А40-267202/2019 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

<sup>138</sup> См.: Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 44-57.

Таким образом, Д.В. Винницкий отмечал, что большая часть налоговых споров за указанный промежуток времени относится к спорам о необоснованной налоговой выгоде.

Таким образом, статистика показывает, что споры о необоснованной налоговой выгоде, в том числе полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, являются одними из самых распространенных в текущей экономической обстановке.

Доктрина относительно проблематики разрешения налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, также высказывалась преимущественно о составляющих критериях доказывания и налоговых последствиях разрешения таких споров, в том числе о возможности/невозможности применения так называемой налоговой реконструкции, и правомерности наложения штрафных санкций.

В связи с тем, что одной из главных особенностей рассмотрения указанной категории споров является как раз наличие условно сформировавшихся в судебной арбитражной практике и частично закрепленных в законодательстве обстоятельств (критериев) доказывания (доктрин), в рамках настоящего диссертационного исследования будут рассмотрены особенности доказывания этих составляющих.

## ***§ 2. Особенности доказывания и доказательства по делам о необоснованной налоговой выгоде, роль суда при доказывании***

В налоговых спорах, как и в любых других спорах, налогоплательщики, равно как и налоговые органы, используют всевозможные законные инструменты – доказательства – для доказывания суду правомерности своей позиции. Ведь «основная цель судебного доказывания для принятия решения состоит в достижении верного знания о фактических обстоятельствах

возникновения, изменения и прекращения правоотношений, осуществляемая в процессуальной форме»<sup>139</sup>.

Что понимается под судебными доказательствами – на сегодняшний день вопрос, решенный, как в науке, так и законодательно. Хотя, надо отметить, что далеко не сразу сформировалось единое понимание судебных доказательств. Изначально (в конце XIX века) под судебными доказательствами понимались «законные основания для убеждения суда в существовании или несуществовании спорных юридических фактов»<sup>140</sup>. Позднее в 1950 году была высказана схожая позиция, в соответствии с которой к доказательствам относятся средства, при помощи которых суд убеждается в существовании или несуществовании фактов, имеющих юридическое значение для данного дела<sup>141</sup>. Кроме того, под доказательствами понимались все фактические данные, на основе которых суд устанавливает обстоятельства дела, а также известный суду факт, находящийся в определенной связи с неизвестным<sup>142</sup>.

К.С. Юдельсон судебные доказательства определял в качестве «процессуальных средств и способов установления объективной истинности наличия или отсутствия фактов, необходимых для разрешения спора между сторонами»<sup>143</sup>.

Некоторые процессуалисты в рамках, так называемого двойственного понимания, под доказательствами понимали как «все фактические данные (факты, сведения о фактах), так и средства доказывания, которые в предусмотренных законом процессуальных формах используются в суде для всестороннего и полного исследования обстоятельств и вынесения законного и справедливого решения»<sup>144</sup>.

---

<sup>139</sup> См.: Советский гражданский процесс / Под ред. Каллистратовой Р.Ф. М., 1984. С. 75 (автор главы – Л.Ф. Лесницкая).

<sup>140</sup> См.: Треушников М.К. Судебные доказательства. М.: ОАО «Издательский дом «Городец», 2016. С. 47.

<sup>141</sup> См.: Клейнман А.Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе. М.-Л., 1950. С. 5-7.

<sup>142</sup> См.: Курьлев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск, 1969. С. 139.

<sup>143</sup> См.: Юдельсон К.С. Избранное. М.; Екатеринбург, 2005. С. 358-359.

<sup>144</sup> См.: Гражданский процесс: Учебник / Под ред. В.А. Мусина, Н.А. Чечиной, Д.М. Чечота. М., 1996. С. 187; Гражданское процессуальное право России: Учебник / Под ред. М.С. Шакарян. М., 1996. С. 146-147 (Автор главы – Сергун А.К.).



После долгих дискуссий на сегодняшний день сформулировано единое понимание доказательств, совмещающее в себе как содержательную, так и процессуальную форму во взаимосвязи. Существенный вклад в развитие представления о единстве содержания и формы доказательства внес М.К. Треушников. Согласно высказанной им позиции, «под судебными доказательствами понимаются сведения о фактах, обладающие свойством относимости, способные прямо или косвенно подтвердить имеющие значение для правильного разрешения судебного дела факты, выраженные в предусмотренной законом форме, полученные и исследованные в строго установленном процессуальным законом порядке»<sup>145</sup>.

Как справедливо отметила О.С. Смолина, «в приведенном определении отражается внешняя процессуальная форма доказательства и подчеркивается, что фактические данные (сведения) неразрывно связаны с внешней формой»<sup>146</sup>.

В действующем АПК РФ, принятом в 2002 году, зафиксировано следующее определение доказательств: полученные в предусмотренном законодательством порядке сведения о фактах, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела (часть 1 статья 65 АПК РФ).

Таким образом, «налоговый орган собирает сведения о фактах хозяйственной жизни в процессе проведения налоговой проверки»<sup>147</sup>.

В налоговых спорах, как и в любых других спорах в целях установления сведений о фактах используются разные виды доказательств. В соответствии с ч. 2 ст. 64 АПК РФ «в качестве доказательств допускаются письменные и

---

<sup>145</sup>См.: Треушников М.К. Судебные доказательства. М.: ОАО «Издательский дом «Городец», 2016. С. 90.

<sup>146</sup> Смолина О.С. Понятие доказательства в арбитражном процессе // Право и управление. XXI век. 2016. № 2 (39). С. 34-39.

<sup>147</sup> См.: Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов по результатам налоговых проверок в арбитражном процессе. Диссертация ... канд. юрид. наук. Москва, 2015. С. 12-35.

вещественные доказательства, объяснения лиц, участвующих в деле, заключения экспертов, консультации специалистов, показания свидетелей, аудио- и видеозаписи, иные документы и материалы»<sup>148</sup>.

Каждый из указанных видов доказательств является самостоятельным доказательством со своим набором особенностей. В рамках настоящего диссертационного исследования будут рассмотрены только те виды доказательств, которые в настоящее время находят наибольшее распространение в судебной практике по делам о доказывании необоснованности получения налоговой выгоды в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями.

#### ▪ *Письменные доказательства*

Письменные доказательства в арбитражном процессе по праву являются основным видом доказательств как в России, так и за рубежом. Такой позиции придерживаются многие процессуалисты<sup>149</sup>.

В отечественной доктрине отсутствует единое определение письменных доказательств. По мнению отдельных ученых: «трудность определения письменных доказательств состоит в том, что в письменной форме могут быть даны объяснения сторон, третьих лиц и заключения эксперта, поэтому внешне письменные заключения эксперта ничем не отличаются от письменных доказательств»<sup>150</sup>.

Аналогичная ситуация с определением письменных доказательств обстоит и в Англии. Так, например, В.К. Пучинский отмечал, что «авторы многих теоретических работ, даже специально посвященных доказательственному праву Англии, избегают давать хотя бы самое примитивное определение понятия письменных доказательств»<sup>151</sup>. По мнению

---

<sup>148</sup> Ч. 2 ст. 65 АПК РФ;

<sup>149</sup> См., например, Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. Юстицинформ, 2009. С. 1-528; Савченко М.Ю. Реализация права на судебную защиту при обжаловании решений и действий налоговых органов и их должностных лиц. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2001. С. 18.

<sup>150</sup> См.: Треушников М.К. Судебные доказательства. 5-е изд., доп. М.: Издательский Дом «Городец», 2018. С. 237.

<sup>151</sup> См.: Пучинский В.К. Гражданский процесс зарубежных стран / Под редакцией В.В. Безбаха. М.: Зерцало, 2007. С. 238.

ученого, «этот термин употребляется как что-то вполне очевидное, но в качестве синонима зачастую используется термин «документы» (documents)»<sup>152</sup>.

В.К. Пучинский отмечал, что «к документам (письменным актам) участники гражданско-правовых споров прибегают чуть ли не в каждом деле. Им подтверждаются или опровергаются, например, факты заключения договоров. От количества и характера документов зависит также будет ли удовлетворено ходатайство о разбирательстве дела с участием присяжных заседателей»<sup>153</sup>.

В соответствии с Канадским Актом о доказательствах самым убедительным и надежным доказательством признаются документы, поскольку они словно «говорят за себя» и, соответственно, отличаются надежностью<sup>154</sup>.

Что касается отечественной доктрины, то распространенной позицией признается понимание письменных доказательств как предметов<sup>155</sup>.

Такое понимание находит отражение в трудах многих ученых-юристов. Например, К.С. Юдельсон определял письменные доказательства как «предметы, в которых отражены данные, имеющие значение для дела, при помощи определенных знаков»<sup>156</sup>.

В.И. Коломыщев определил «письменное доказательство как закрепленную на предмете с помощью условных знаков мысль, содержание которой составляют сведения, находящиеся в определенной связи с искомыми по делу фактами»<sup>157</sup>. То есть отличительным признаком письменных доказательств, по мнению В.И. Коломыщева, являлась некая связь

---

<sup>152</sup> Там же. С. 238-239.

<sup>153</sup> См.: Пучинский В.К. Указ. соч. С. 238-239.

<sup>154</sup> См.: Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

<sup>155</sup> См.: Треушников М.К. Указ. соч. С. 237.

<sup>156</sup> См.: Юдельсон К.С. Судебные доказательства и практика их использования в советском гражданском процессе. М., 1956. С. 195.

<sup>157</sup> См.: Коломыщев В.И. Письменные доказательства по гражданским делам. М., 1978. С. 10.; Смолина, Ольга Сергеевна Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок в арбитражном суде : диссертация ... кандидата юридических наук : 12.00.15 Москва 2015. С. 65-73.

закрепленных на предмете знаков с искомыми или доказательственными фактами.

По мнению М.А. Гурвича, «письменными доказательствами или документами, являются всякие предметы, в которых выражены мысли (идеи) в письменной форме»<sup>158</sup>.

Ю.К. Осипов указывал, что «письменными доказательствами являются предметы, на которых посредством знаков выражены мысли, содержание сведения о фактах, имеющих значение для разрешения дела. Письменные доказательства – это, прежде всего, предметы, независимо от того, из какого материала они изготовлены (бумага, дерево, металл и проч.). Но сами по себе эти предметы еще не являются письменными доказательствами. Они становятся доказательствами, когда на них нанесены буквы, цифры, иероглифы, телеграфные, стенографические, топографические и тому подобное знаки, выражающие мысли, содержащие сведения о юридических или доказательственных фактах»<sup>159</sup>.

Таким образом, ряд юристов-ученых к письменным доказательствам относят предметы. Вместе с тем такая трактовка представляется спорной, да и не все ученые-процессуалисты соглашались с корректностью определения письменных доказательств в качестве предметов.

Так, например, О.С. Смолина указывает на то, что «с такой трактовкой согласиться весьма сложно, поскольку сведения о фактах должны познаваться из содержания документа, а не из свойств носителя, облаченного в материальную форму»<sup>160</sup>.

Говоря о законодательном регулировании, то наиболее полное понятие письменных доказательств закреплено в статье 75 АПК РФ. В соответствии с положениями этой нормы «письменными доказательствами являются

---

<sup>158</sup> См.: Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов-заочников. М., 1950. С. 127.

<sup>159</sup> Гражданский процесс: учебник для вузов. 2-е изд. / Отв. ред. К.И. Комиссаров, Ю.С. Осипов. М., 1996. С. 198-199.

<sup>160</sup> См.: Смолина О.С. Указ. соч. С. 129.

содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела, договоры, акты, справки, деловая корреспонденция, иные документы, выполненные в форме цифровой, графической записи или иным способом, позволяющим установить достоверность документа. К письменным доказательствам относятся также протоколы судебных заседаний, протоколы совершения отдельных процессуальных действий и приложения к ним»<sup>161</sup>.

Данное определение было подвергнуто критике со стороны процессуалистов. Так, например, М.З. Шварц отмечал, что «включение в закон достоверности в качестве признака письменных доказательств вызвало критические замечания ученых, поскольку этот признак является результатом оценки доказательств, но не их условием представления в суд, исследования»<sup>162</sup>.

М.К. Треушников также отмечал, что «с критическими замечаниями М.З. Шварца по этому вопросу можно согласиться, поскольку в проектах ГПК РФ указание на достоверность документа как признак письменного доказательства отсутствовало»<sup>163</sup>.

Вокруг включения в положения статьи 75 АПК РФ ряда письменных доказательств, в том числе протоколов судебных заседаний, протоколов совершения отдельных процессуальных действий и приложений к ним, в доктрине существует полемика и неоднородность позиций.

Так, М.З. Шварц отметил, что «из статьи 75 АПК РФ должно быть исключено указание на указанные документы как на вид письменных доказательств. Отнесение этих процессуальных документов к письменным доказательствам, по мнению ученого, создает условия для смешения различных средств доказывания и разрешения существующих правил допустимости доказательств. Протоколы судебных заседаний не могут

---

<sup>161</sup> Ст. 75 АПК РФ.

<sup>162</sup> См.: Шварц М.З. Некоторые вопросы правового регулирования письменных доказательств в ГПК и АПК // Новеллы гражданского процессуального права. М., 2004. С. 108-113.

<sup>163</sup> См.: Треушников М.К. Указ. соч. С. 235.

являться доказательствами по делу, так как они ничего не доказывают кроме, кроме факта совершения процессуального действия»<sup>164</sup>.

Однако, по мнению М.К. Треушникова, например, с мнением об ошибочном отнесении протоколов судебных заседаний, совершения отдельных процессуальных действий, к письменным доказательствам, трудно согласиться. По мнению ученого, «при отнесении данных доказательств к письменным необходимо учитывать их специфические свойства»<sup>165</sup>.

Таким образом, на сегодняшний день не выработано единственно признанной трактовки понятия письменных доказательств. Соответственно, при доказывании, в том числе по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде, следует придерживаться определения, закрепленного в статье 75 АПК РФ.

Тем не менее вне зависимости от наличия или отсутствия единой трактовки письменных доказательств не является секретом, что письменные доказательства сегодня – самый распространенный, наиболее часто встречающийся на практике вид средств доказывания<sup>166</sup> и важный вид доказательств. И, несмотря на то, что под письменными доказательствами в узком смысле понимаются, как правило, документы, то характер таких документов в зависимости от категории дел существенно различается.

— *Первоначальные и производные письменные доказательства*

Первоначальными называются доказательства, полученные из первоисточника, например, оригинал договора<sup>167</sup>. В частности, по делам, вытекающим из налоговых правоотношений, к первоначальным письменным доказательствам относятся, например, первичные документы, то есть договоры, товарные накладные, товарно-транспортные накладные.

---

<sup>164</sup> См.: Шварц М.З. Указ. соч. С. 112-113.

<sup>165</sup> См.: Треушников М.К. Указ. соч. С. 236.

<sup>166</sup> См.: Орлов М.Ю. Доказательства по налоговым спорам в новых условиях // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. № 12. С. 17.

<sup>167</sup> См.: Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве / под ред. И.В. Решетниковой. 7-е изд., доп. и перераб. Москва: Норма, ИНФРА-М, 2021. С. 78-80.

Производные, в свою очередь, возникают в результате вторичного отражения <sup>168</sup>, воспроизведения первоначального доказательства. По налоговым спорам к таким производным письменным доказательствам относится, например, акт налоговой проверки.

Так, например, в процессе «проведения налоговых проверок налоговый орган, как правило, истребует колоссальное количество документов»<sup>169</sup>. Среди таких документов, в том числе договоры, счета-фактуры, документы проявления должной (коммерческой) осмотрительности (например, свидетельства о постановке на налоговый учет, о государственной регистрации), первичную документацию (в частности, акты, товарные накладные, товарно-транспортные накладные), оборотно-сальдовые ведомости, карточки бухгалтерского учета, разного рода аналитику и справки, деловую переписку.

О.С. Смолина отмечает, что «основными письменными доказательствами по налоговым спорам являются налоговые декларации (расчеты), первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета»<sup>170</sup>.

Одним из письменных судебных доказательств, которое встречается в каждом налоговом споре признается, безусловно, акт налоговой проверки, который составляется в результате проведения налоговой проверки и рассмотрения материалов налоговой проверки.

Акт налоговой проверки в доктрине признается производным письменным доказательством<sup>171</sup>. Это обусловлено тем, что акт содержит краткое изложение, в том числе сути выявленных правонарушений и документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки.

Е. Космынина отмечает, что «описательная часть акта налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально

---

<sup>168</sup> См.: Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве. Указ. соч. С. 78-80.

<sup>169</sup> См.: Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

<sup>170</sup> См.: Смолина О.С. Указ. соч. С. 132.

<sup>171</sup> См.: Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов по результатам налоговых проверок в арбитражном процессе. Диссертация ... канд. юрид. наук. Москва, 2015. С. 72.

подтвержденных фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых и связанных с этим обстоятельств, имеющих значение для принятия обоснованного решения по результатам проверки»<sup>172</sup>. На это указывает также и пп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ.

В доктрине акт налоговой проверки как производное письменное доказательство относят также к обобщенным доказательствам, поскольку, по существу, он содержит краткое изложение материалов налоговой проверки. Как справедливо отмечает О.С. Смолина, поскольку применительно к конкретным ситуациям суд определяет круг фактических обстоятельств – объектов проверки, в т.ч. из подлежащих применению норм налогового законодательства, использование обобщенных доказательств по налоговым спорам позволяет эффективнее устанавливать связь между фактическими и юридическими аспектами дела<sup>173</sup>.

— *Особенности письменных доказательств*

Письменные доказательства, к которым чаще всего прибегают стороны по налоговым спорам, имеют ряд особенностей.

Полномочие истребовать у налогоплательщиков документы и информацию предоставлено налоговым органом на основании, в том числе положений статьей 31, 88, 89, 93, 93.1 НК РФ. Соответственно, при доведении спора до суда «обязанность по представлению данных доказательств возлагается на налогоплательщика, обладающего перечисленными документами»<sup>174</sup>.

Однако в случае, если документация налогоплательщика изымалась, например, в процессе проведения такого контрольного налогового мероприятия, как выемка, у налогоплательщика отсутствует возможность представления подлинников документов в суд. Соответственно, в этих

---

<sup>172</sup> См.: Космынина Е. Камеральная налоговая проверка // Налоговый вестник. 2012. № 4. С. 48-64.

<sup>173</sup> См.: Смолина О.С. Указ. соч. № 11. С. 75-86.

<sup>174</sup> См.: Нагорная Э.Н. Указ. соч.



случаях, вне зависимости от того, на ком лежит обязанность по доказыванию тех или иных обстоятельств в рамках налогового спора, обязанность представить необходимые документы переходит на налоговый орган.

При этом, в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 31 НК РФ, предполагается представление налоговому органу документов по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

Действительно, в соответствии, например, с п. 1 ст. 80 НК РФ, «налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога».

В силу п. 2 ст. 93 НК РФ «в случае представления истребуемых документов в налоговый орган в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи такие документы должны быть заверены усиленной квалифицированной электронной цифровой подписью проверяемого лица или усиленной квалифицированной подписью его представителя».

Согласно п. 5 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ «первичный учетный документ составляется на

бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью»<sup>175</sup>.

Таким образом, «электронная форма письменного доказательства по налоговым спорам, как правило, заменяет или дополняет традиционную письменную форму»<sup>176</sup> и признается равносильной письменной форме доказательств.

Существование письменных документов как в традиционной письменной форме, так и в электронной форме (которая по данной категории споров сегодня превалирует) является первой особенностью письменных доказательств по налоговым спорам.

Вопрос о наличии электронной формы письменных доказательств поднимается в литературе уже давно. Так, например, В.В. Молчанов отмечал, что «применительно к письменным доказательствам немаловажное значение в настоящее время имеет проблема электронного документооборота»<sup>177</sup>.

Вопрос о документах, изготовленных в электронной форме имеет несколько важных аспектов. В частности, процесс подготовки и передачи документов посредством электронно-вычислительной техники, авторизация таких документов.

Так, электронные документы могут быть отнесены к числу документов (письменных доказательств) при наличии у них юридической силы. При этом «юридическую силу документам придает присутствие необходимых реквизитов, в частности, наименование организации, имя создателя документа, местонахождение организации, дата изготовления документа, код лица, ответственного за изготовление документа, код лица, утвердившего документ»<sup>178</sup>. Также документ должен быть человекочитаемым<sup>179</sup>.

---

<sup>175</sup> П. 5 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»

<sup>176</sup> См.: Седельникова Д.В, Проблемы применения электронного доказательства в гражданском и арбитражном процессах // Гражданское право и процесс. 2017. № 2(13). С. 31-34.

<sup>177</sup> См.: Арбитражный процесс: Учебник под ред. М.К. Треушникова. М., 2020. С. 194-195. (Автор главы – В.В. Молчанов)

<sup>178</sup> См.: Треушников М.К. Указ. соч. С. 241.

<sup>179</sup> См.: Треушников М.К. Указ. соч. С. 241.

Как отмечают некоторые авторы, «для того, чтобы информацию в электронной форме можно было непосредственно исследовать, ее необходимо преобразовать в читаемую или изобразительную форму, т.е. в информацию в материальной форме»<sup>180</sup>. Отдельные авторы также отмечают, что человекочитаемым признается документ, содержащий общепринятую информацию, расшифровку закодированных данных<sup>181</sup>.

Говоря об иных особенностях письменных доказательств по налоговым спорам необходимо остановиться на следующих.

Е.А. Нефедьев и К.И. Малышев также высказывались относительно публичных письменных доказательств среди других письменных доказательств. Ученые отмечали, что «под публичными письменными доказательствами понимаются документы, совершенные при участии лиц официальных или самими судебными лицами, с соблюдением указанных в законе формальностей»<sup>182</sup>. При этом их доказательная сила определяется тем, что у представителей государства отсутствует интерес давать ложные показания.

В советский период традиция выделения публичных письменных доказательств среди других письменных доказательств сохранилась<sup>183</sup>.

Еще одной заключительной в этом разделе, но не менее важной особенностью «письменных доказательств по налоговым спорам является расчетная составляющая документов». Так, например, И.В. Хачев отмечал, что «в налоговых спорах всегда присутствует расчетная составляющая, поэтому как налогоплательщику (налоговому агенту), так и налоговому органу следует представить в суд соответствующие расчеты. Также при рассмотрении дела

---

<sup>180</sup> См.: Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография. М., Норма. 2015. С. 133.

<sup>181</sup> См.: Треушников М.К. Указ. соч. С. 241.

<sup>182</sup> См.: Нефедьев Е.А. Учебник русского гражданского судопроизводства. М., 1909. С. 222, 223. Малышев К.И. Курс гражданского судопроизводства. Т. 1. СПб., 1874. С. 289.

<sup>183</sup> См.: Якимов П. Письменные доказательства в практике арбитража. М., 1959. С. 42; Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу. М., 1950. С. 131, 134; Калпин А.Г. Письменные доказательства в судебной практике по гражданским делам. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1966. С. 10.

необходимы документы первичного бухгалтерского учета, данные синтетического учета по спорной проблеме»<sup>184</sup>.

Так или иначе в рамках налоговых проверок анализируется колоссальное количество документов, в том числе содержащих расчетные показатели.

▪ ***Показания свидетелей***

Еще одним весьма распространенным доказательством в налоговых спорах о необоснованной налоговой выгоде являются свидетельские показания.

В арбитражном процессе «свидетелем признается лицо, располагающее сведениями о фактических обстоятельствах, имеющих значение для рассматриваемого дела»<sup>185</sup>. Следуя положениям АПК РФ, «свидетель обязан сообщить арбитражному суду сведения по существу рассматриваемого дела, которые известны ему лично, и ответить на дополнительные вопросы арбитражного суда и лиц, участвующих в деле»<sup>186</sup>.

Э.Н. Нагорная отмечает, что «к показаниям прибегают в том случае, когда достоверность содержащихся в письменных доказательствах сведений поставлена под сомнение. Более того в ряде случаев свидетельским показаниям может быть придано решающее значение»<sup>187</sup>.

Это действительно так. В настоящее время практически ни один налоговый спор по необоснованной налоговой выгоде не обходится без свидетельских показаний. Особой популярностью при доказывании нереальности операций, а также вовлеченности «технических» компаний в цепочку поставок (услуг, работ) пользуются именно свидетельские показания. Данная тенденция была актуальной еще десятилетие назад<sup>188</sup> и продолжает

---

<sup>184</sup> Хачев И.В. Гл. 2 Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действия (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц. Разд. III. Дела, возникающие из административных правоотношений // Особенности рассмотрения дел в арбитражном процессе: практ. Пособие / отв. Ред. А.А. Арифудин, И.В. Решетникова. М., 2006. С. 422.

<sup>185</sup> Ч. 1 ст. 56 АПК РФ.

<sup>186</sup> Ч. 3 ст. 56 АПК РФ.

<sup>187</sup> См.: Нагорная Э.Н. Указ. соч.

<sup>188</sup> См.: Кузовков В.В. Протокол допроса свидетелей как доказательство в налоговых спорах: отвечает ли статья 90 НК РФ современным реалиям? // Налоговед. 2010. № 1. С. 28-39.

сохранять позиции по сей день только уже в отношении более широкого круга свидетелей.

Вместе с тем необходимо оговориться, что получение свидетельских показаний производится уже в досудебном порядке, поскольку такая возможность прямо предусмотрена положениями ст. 90 НК РФ. О.С. Смолина справедливо указывает на то, что по налоговым спорам «имеет значение то, что спорные факты к моменту судебного разбирательства установлены налоговым органом в досудебном порядке в связи с налоговой проверкой»<sup>189</sup>.

Таким образом, в случае доведения спора до суда, такие свидетельские показания предъявляются суду в виде оформленных протоколов допроса, то есть уже в форме письменных доказательств.

Стоит отметить, что существенных изменений в статью 90 НК РФ, за исключением введенного в 2018 году п. 6 о вручении копии протокола свидетелю, не вносились уже больше 20 лет. С учетом того, что положения статьи подробно не регламентируют процедуру получения свидетельских показаний, в процессе применения положений статьи и в дальнейшем при доведении спора до суда возникает большое количество вопросов, в том числе связанных с допустимостью протоколов допроса в качестве доказательства<sup>190</sup>.

Тем не менее, как правило налоговый орган, так или иначе установив спорные факты в процессе проведения налоговой проверки, «представляет суду протоколы допроса свидетелей, составленные в соответствии со статьей 90 НК РФ и являющиеся неотъемлемой частью материалов налоговой проверки»<sup>191</sup>.

Более того, как справедливо указывает О.С. Смолина, «поскольку цель доказывания в арбитражном суде по делам данной категории состоит в проверке судом фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих

---

<sup>189</sup> Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов по результатам налоговых проверок в арбитражном процессе. Диссертация ..... канд. юрид. наук. Москва, 2015. С. 78.

<sup>190</sup> Так, на практике нередко возникают вопросы о допустимости тех или иных протоколов допроса в связи с нарушением порядка получения свидетельских показаний.

<sup>191</sup> Смолина О.С. Указ. соч. С. 78.

юридическое значение, установленных в мотивированном решении налогового органа по результатам налоговой проверки, на соответствие их объективной действительности, суд не может расширить круг свидетелей теми лицами, которые могут сообщить суду сведения о фактах, содержащихся в документах, ранее не исследованных налоговым органом в досудебном порядке и не отраженных в оспариваемом решении налогового органа. Свидетели привлекаются в процесс в целях проверки судом полученных по делу доказательств»<sup>192</sup>.

Возможность получить свидетельские показания в арбитражном суде прямо предусмотрена положениями ст. 56 АПК РФ даже в случае если тот или иной свидетель был допрошен налоговым органом на стадии проведения мероприятий налогового контроля. Соответственно, запрет на повторный допрос свидетеля по тем же фактическим обстоятельствам, имеющим значение для проведения проверки, законодательством не установлен.

Представляется, что такая процедура отвечает целям проверки судом предоставленных налоговым органом доказательств и помогает устранять противоречия, которые могли возникнуть при предоставлении свидетелем показаний налоговому органу. Причина таких противоречий и неточностей в показаниях свидетеля, предоставленных на этапе контрольных мероприятий, состоит в том, что на практике налогоплательщики зачастую дают показания в отсутствие их представителя по доверенности или адвоката. При этом свидетели не всегда понимают и верно истолковывают вопросы должностных лиц налогового органа, не знают, что можно уточнить вопрос. А должностные лица налоговых органов, в свою очередь, записывают в протокол допроса те показания, которые для них являются желательными. Отсюда возникают противоречия и неточности.

---

<sup>192</sup> Там же.

Представляется, что проверке таких доказательств, как, например, протоколов допроса свидетелей, в определенной степени отвечает также повторный вызов свидетеля в арбитражный суд для дачи показаний.

При этом необходимо отметить, что сегодня должностные лица налоговых органов в целях предотвращения потенциальных противоречий и неточностей при предоставлении показаний свидетелем нередко при проведении процедуры допроса задают свидетелям вполне закономерный вопрос о том, готов ли свидетель в случае судебного разбирательства подтвердить свои показания в суде.

С одной стороны, такие действия должностных лиц налогового органа, равно как и предупреждение свидетелей об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, безусловно, способствуют предотвращению предоставления свидетелями недостоверных и (или) противоречивых показаний. С другой, – такой вопрос должностных лиц налогового органа в какой-то степени может свидетельствовать о нежелании налогового органа урегулировать спор с налогоплательщиком на досудебном этапе и заблаговременной подготовке к судебному разбирательству.

Кроме того, на 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. Такие доказательства также могут приобщаться к материалам судебного дела и подлежать оценке судом наряду с другими доказательствами.

Еще одной распространенной процедурой, предназначенной для проверки и подтверждения тех или иных протоколов допроса, а также для устранения возможных противоречий в полученных налоговым органом

доказательствах являются нотариально заверенные показания свидетеля, когда верность показаний свидетеля подтверждает нотариус.

Особенно ценными для налоговых органов являются показания бывших сотрудников в силу того, что такие сотрудники могут не помнить детали трехгодичной (и более) давности и не дать ответа на поставленные инспекторами вопросы. Кроме того, такие сотрудники могли затаить обиду на прежнего работодателя. Как правило, показания бывших сотрудников, не содержащих конкретных ответов на вопросы проверяющих, трактуются налоговыми органами, как «отказные». Иными словами, налоговые органы с помощью данных показаний доказывают непричастность (номинальность) руководителей к деятельности спорного поставщика (исполнителя) проверяемого налогоплательщика. И, как следствие, делается вывод о нереальности как спорного контрагента, так и самой хозяйственной операции. В некоторых случаях свидетели намеренно искажают показания или представляют те же самые «отказные» показания, чтобы избежать ответственности. К подобным действиям чаще всего прибегают директора, которые фактически не участвовали в хозяйственной деятельности компании (так называемые, номинальные директора).

Практика получения свидетельских показаний бывших сотрудников и предъявления таких показаний в суд в виде оформленных протоколов допроса имела место и больше десятилетия назад. Вместе с тем суды нередко отмечали, что такие показания носят предвзятый характер и не могут служить основанием для доначисления налогов организациям<sup>193</sup>.

Более того, суды указывали на то, что полученные налоговым органом свидетельские показания не подтверждены другими доказательствами, а основываясь на одних только показаниях свидетелей - бывших работников, нельзя прийти к однозначному выводу<sup>194</sup>. Иными словами, показаний

---

<sup>193</sup> См.: Путрова О.В., Ярославцева С.В. Доказательственная сила свидетельских показаний в налоговых спорах // Налоговед. 2010. № 11. С. 20-29.

<sup>194</sup> Постановление Федерального Арбитражного Суда Западно-Сибирского округа от 09.06.2009 по делу № А45-12799/2008 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.



свидетелей, зафиксированных налоговыми органами в протоколах допроса, было недостаточно для подтверждения позиции по делу.

В доктрине также отмечалось, что утверждения сторон для превращения в достаточные доказательства могут быть подтверждены доказательствами, полученными из других источников. В частности, С.В. Курылев упоминал: «обращаясь к судебной практике, можно увидеть, что утверждение стороны чаще всего подтверждается, в том числе при помощи показаний или иных действий, при помощи свидетельских показаний, вещественных и письменных доказательств, при помощи заключений экспертов и других смешанных доказательств»<sup>195</sup>.

С.В. Курылев также указывал на то, что «доказательств в процессе может оказаться и больше необходимого минимума, однако это не означает, что излишние доказательства не имеют доказательственного значения»<sup>196</sup>. Безусловно, отсюда вытекает и важность выстраивания позиции на основании совокупности доказательств.

Стоит отметить, что о доказывании фактов при помощи различных средств доказывания, предусмотренных ч. 2 ст. 64 АПК РФ (в том числе «письменные и вещественные доказательства, показания свидетелей, иные документы и материалы»<sup>197</sup>), регулярно упоминается в доктрине. Такая тенденция сохранилась и по сей день. Как правило, сегодня позиция налогового органа как в суде, так и на досудебном этапе строится на комплексе доказательств, включающих протоколы допроса свидетелей.

Надо отметить, что привлекательными сегодня считаются также показания рядовых сотрудников компании, участвующих, по мнению налоговых органов, в осуществлении хозяйственных операций. Наиболее часто, например, допрашивают сотрудников склада, водителей, строителей, которые могут подтвердить, на какой конкретно склад поставлялся тот или

---

<sup>195</sup> См.: Курылев С.В. Избранные труды. Минск, 2012. С. 126.

<sup>196</sup> Там же.

<sup>197</sup> См.: Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

иной товар. Какие именно выполнялись работы, чьими силами и на каком объекте. Безусловно, все показания надо соотносить с их должностными обязанностями.

Вместе с тем если обратиться к судебной практике, имевшей место порядка десяти-двенадцати лет назад, то в большинстве споров можно увидеть преимущественно протоколы допроса руководящего состава<sup>198</sup> или бывших сотрудников. Таким образом, получение свидетельских показаний у рядовых работников (производственников) сегодня приобретает большую распространенность относительно ранее сформировавшейся практики.

Стоит отметить, что свидетельские показания для налоговых органов являются одним из наиболее ценных и востребованных видов доказательств по налоговым спорам в связи с относительной простотой их получения, а также с тем, что в последующем их достаточно сложно опровергнуть.

В настоящее время в налоговых спорах налоговые органы, как правило, получают показания на стадии проверочных мероприятий. Такие показания, оформленные протоколами допроса, являются неотъемлемыми приложениями к решению налогового органа и фактически составляют позицию налогового органа.

Рассмотрим некоторые примеры из актуальной судебной практики, анализ которых свидетельствует о доказывании налоговыми органами, в том числе посредством свидетельских показаний, нереальности заявленных налогоплательщиками хозяйственных операций и установлении в деле действительных налоговых обстоятельств налогоплательщика.

Так, при доказывании необоснованной налоговой выгоды по поставке товара основные доводы налоговых органов, как правило, сводятся к подтверждению формального включения компаниями с целью искусственного наращивания стоимости товара для увеличения налога на прибыль

---

<sup>198</sup> Постановление Федерального Арбитражного суда Центрального округа от 06.03.2009 № Ф10-24/2009, постановления Федерального Арбитражного Суда Московского округа от 12.12.2005 по делу № КА-А40/11331-05, от 17.08.2007 по делу № КА-А40-7936-07 // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

организаций и завышения суммы вычетов по НДС «дополнительных звеньев» («технических компаний») в цепочку поставки. Иными словами, налоговые органы доказывают нереальность операций по поставке налогоплательщика заявленным контрагентом.

Для доказывания данного обстоятельства, как отмечалось ранее, налоговые органы активно проводят многочисленные допросы как сотрудников проверяемого налогоплательщика, так и сотрудников спорного поставщика.

Так, например, по делу № А27-25588/2019 компания ОАО «Кемеровская фармацевтическая фабрика»<sup>199</sup>, являясь производителем фармацевтической продукции, для размещения выпускаемой ею продукции заключила договоры на приобретение пластмассовых канистр и стеклянных флаконов. НДС с указанных операций был заявлен к вычету, а затраты на приобретение товара учтены в составе расходов по налогу на прибыль организаций.

По мнению налогового органа, приобретение товаров фактически производилось не у заявленных компанией поставщиков, а напрямую у заводов-изготовителей, спорные поставщики были включены в цепочку поставок с целью искусственного наращивания стоимости товара.

Данный вывод был поддержан судом, налог на прибыль и НДС был исчислен исходя из действительных налоговых обязательств таким образом, как если бы компания закупала товар напрямую у заводов-изготовителей.

При этом налоговый орган при доказывании своей позиции получил свидетельские показания следующих работников налогоплательщика:

- менеджерского звена налогоплательщика о том, что заявки на поставку канистр направлялись напрямую в адрес заводов-изготовителей;
- водителя по доверенности от налогоплательщика, который подтвердил, что со склада завода самостоятельно на личном грузовом

---

<sup>199</sup> Решение Кемеровского Арбитражного Суда Кемеровской области от 18.08.2020 по делу № А27-25588/2019 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

автомобиле осуществлял перевозку медицинской тары, в том числе канистр, до склада налогоплательщика;

— кладовщиков, которые свидетельствовали о том, что действительными поставщиками тары являлись заводы-изготовители, спорные поставщики им не известны, доставку до склада налогоплательщика осуществлял преимущественно допрошенный водитель.

Совокупность полученных свидетельских показаний во взаимосвязи с другими полученными налоговым органом доказательствами позволила установить реальных поставщиков, доказать непричастность заявленных налогоплательщиком контрагентов и произвести в спорном деле расчет действительных налоговых обязательств.

Данный спор наглядно иллюстрирует последний тренд при проведении налоговых проверок, а именно получение свидетельских показаний не только и даже не столько руководящего состава, как рядовых работников, которые по мнению налогового органа, причастны к осуществлению тех или иных спорных операций<sup>200</sup>.

Аналогичная тактика была проявлена налоговыми органами и в ряде других недавно разрешенных налоговых споров. Например, в общеизвестном деле по компании ООО «Кузбассконсервомолоко»<sup>201</sup>, которая в производственных целях закупала на рынке сырое молоко. Фабула дела и претензии налоговых органов схожи с фактическими обстоятельствами предыдущего рассмотренного спора. При доказывании нереальности спорного поставщика и хозяйственной операции налоговый орган в данном деле также получил свидетельские показания ряда сотрудников. Причем проверяющие в данном случае допросили не только сотрудников проверяемого

---

<sup>200</sup> См. также 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. 37.

<sup>201</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 по делу № А27-17275/2019 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

налогоплательщика, но и сотрудников заводов, которые, по их мнению, являлись прямыми поставщиками налогоплательщика.

Так, анализ показаний руководителя одного из заводов свидетельствовал о прямом взаимодействии с представителями ООО «Кузбассконсервмолоко», которые согласовывали непосредственно график поставки молока, а также осуществляли контроль за поставкой и качеством молока. Аналогичные показания предоставил также и руководитель второго завода.

Налоговый орган также получил показания рядовых сотрудников как со стороны налогоплательщика, так и со стороны заводов, в частности: аппаратчика охлаждения и пастеризации, инженера-технолога по сырью, начальника производственной лаборатории, лаборанта-анализатора, рабочей пастеризатора, заместителя директора по животноводству подразделения, заведующей цеха приемки молока, водителей. Все допрошенные лица указали, что документооборот осуществлялся напрямую между заводами и налогоплательщиками.

Данные доказательства, безусловно, легли в основу доказательственной базы по рассмотренному делу, были восприняты судом и позволили сделать вывод о действительных обстоятельствах дела и налоговых последствиях налогоплательщика.

Выстраивание доказательственной базы, в том числе на основе свидетельских показаний, производилось также и в ряде других недавно рассмотренных дел о необоснованной налоговой выгоде, в частности, например, в деле ООО «Сива Лес»<sup>202</sup>.

Перечислять все дела, безусловно, не имеет никакого смысла. Единственное, что действительно необходимо отметить, это то, что практика получения налоговыми органами свидетельских показаний, оформления их в виде протоколов допроса и последующее представление таких протоколов в суд, уже давно используется и ложится в основу доказательственной базы,

---

<sup>202</sup> Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.02.2021 по делу № А50-17644/2019 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

если не каждого налогового спора о необоснованной налоговой выгоде, то большинства налоговых споров.

Вышеуказанное очевидно свидетельствуют о высокой роли свидетельских показаний в спорах о необоснованной налоговой выгоде, а также о развитии данного вида доказательств в правоприменительной практике. Так, если ранее налоговые органы преимущественно получали показания только руководящего звена и бывших сотрудников, то сегодня наиболее ценными являются показания рядовых работников, как это следует из вышеприведенных примеров.

При этом, как видно из анализа картотеки судебных дел, а также вышеприведенных примеров, суды сегодня склонны доверять свидетельским показаниям, зафиксированным в протоколах допроса, возможно, даже охотнее, чем первичным документам (договорам, актам оказания услуг/выполнения работ, товарным накладным, товарно-транспортным накладными). Представляется, что широта круга лиц, который потенциально может быть вызван для дачи показаний в налоговый орган, должна положительно отразиться на качестве разрешаемых споров. В частности, можно предположить, что благодаря более комплексному подходу в получении налоговыми органами свидетельских показаний, выводы, положенные в основу актов налоговых проверок и впоследствии судебных решений, станут более обоснованными, полными, всесторонними и объективными.

При этом анализ последних налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде также позволяет допустить, что выстроить позицию по налоговому спору на одних лишь протоколах допроса по-прежнему будет невозможно; доказательственное значение протоколы допроса будут иметь только в совокупности с письменными доказательствами. Это обуславливает также то, что в настоящее время налоговые органы чаще всего злоупотребляют выстраиванием своей позиции на противоречивых свидетельских показаниях.

Вместе с тем с учетом недостаточной регламентации в налоговом законодательстве самой процедуры получения свидетельских показаний, с большой степенью вероятности, споры о допустимости тех или иных протоколов допроса сохранятся.

▪ *Экспертное заключение*

В связи с тем, что одним из ключевых моментов по спорам о необоснованной налоговой выгоде является вопрос о возможности проведения налоговой реконструкции, на практике все еще возникают вопросы о том, как определять тот самый действительный размер налоговых обязательств.

В настоящее время судебная практика и практика проведения налоговой реконструкции на досудебном этапе после выхода в марте 2021 года письма ФНС России складывается в основном в отношении договоров поставки<sup>203</sup>. Практика проведения налоговой реконструкции в отношении работ и услуг за период с марта 2021 года пока окончательно не сложилась, чтобы сделать какие-то выводы.

При этом следует отметить, что налоговые органы, равно как и суды в случае установления реальности хозяйственных операций и товара, по-разному решают вопрос о применении налоговой реконструкции. При этом разница в решении этого вопроса не только в порядке расчета действительных налоговых обязанностей, но и в том, в отношении каких налогов проводить налоговую реконструкцию. Одни придерживаются позиции о том, что действительные налоговые обязательства должны быть определены по налогу на прибыль организаций и НДС на основании документов, полученных от реальных поставщиков товара. Другие – признают правомерным определение действительных налоговых обязательств, в том числе только по налогу на прибыль в случае, если проведение указанной процедуры по НДС не

---

<sup>203</sup> См., например, постановления определение Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-Э21-18005, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.04.2022 по делу № А45-17529/2021, постановление Арбитражного суда Уральского округа от по делу от 06.08.2021 по делу № А76-11675/2020, постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.04.2022 по делу № А76-6121/2021.

представляется возможным, а также проводят налоговую реконструкцию на основании данных АИС АСК НДС-2.

Проблема также состоит и в том, что у судов и налоговых органов отсутствует порядок (регламент) о том, как определять действительные налоговые обязательства. Суды в судебной практике по оспариванию, например, сделок по поставке товаров указывают на то, что искажение сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом<sup>204</sup>.

Соответственно, суды и налоговые органы по такой категории дел рассчитывают налог на прибыль организаций и НДС по первичным документам (договорам, актам, товарным накладным) и счетам-фактурам, полученным от заводов-изготовителей, который и признают действительными (реальными) поставщиками. Однако сегодня по-прежнему непонятно, справедливо ли в данном случае исходить только из указанных документов и не принимать также в расчет, например, уплаченные реальными поставщиками налоги.

Кроме того, на практике возникает вопрос, по какой стоимости учитывать затраты в составе расходов в случае, если налоговый орган предъявляет претензии к стоимости товара (работ или услуг).

В связи с этим на практике в целях доказывания реального размера понесенных налоговых обязанностей налогоплательщики нередко прибегают к необходимости обращения к экспертным организациям за получением заключений. В соответствии с положениями ст. 82 АПК РФ «арбитражный суд в отдельных случаях назначает экспертизу, например, для разъяснения тех вопросов, которые требуют специальных знаний»<sup>205</sup>. Эксперт, согласно

---

<sup>204</sup> См., например, постановления определение Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-Э21-18005, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.04.2022 по делу № А45-17529/2021, постановление Арбитражного суда Уральского округа от по делу от 06.08.2021 по делу № А76-11675/2020, постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.04.2022 по делу № А76-6121/2021 // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

<sup>205</sup> См.: Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».



ст. 95 НК РФ, также может быть привлечен и в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок.

Такие экспертные заключения играют немаловажную роль при определении действительных налоговых обязательств налогоплательщиков. Соответственно, данному виду доказательств при разрешении рассматриваемой категории дел также отводится существенная роль.

При назначении экспертизы, например, на этапе проведения мероприятий налогового контроля налогоплательщик имеет совокупность прав, в том числе заявлять отвод эксперту, просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц, представлять дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта, иное.

При этом на практике при проведении экспертизы на этапе контрольных мероприятий возникает немало проблем. В частности, встречаются случаи, когда налоговый орган лишил налогоплательщика права на отвод, не указав, например, фамилию эксперта в постановлении и не сообщив ее позднее<sup>206</sup>. Или, когда налоговый орган проигнорировал ходатайства налогоплательщика о дополнительных вопросах для эксперта<sup>207</sup>.

Такие действия суды признают незаконными при установлении факта нарушения процедуры привлечения налоговым органом эксперта и игнорирования прав налогоплательщика.

Таким образом, не исключено, что экспертиза, проведенная в рамках мероприятий налогового контроля, впоследствии может быть признана судом незаконной и, соответственно, недопустимым доказательством, которое в суде уже будет иметь статус письменного доказательства.

На стадии судебного оспаривания ненормативного правового акта стороны по рассматриваемой категории дел также нередко прибегают к

---

<sup>206</sup> См., например, постановление Федерального Арбитражного Суда Центрального округа от 20.06.2012 по делу № А54-3201/2011 // СПС «КонсультантПлюс»: Судебная практика.

<sup>207</sup> См., например, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.05.2016 по делу № А70-7464/2015 // СПС «КонсультантПлюс»: Судебная практика.

экспертизам, в том числе экспертным заключениям, подготовленным не по инициативе суда. В частности, когда налоговые органы заявляют довод о том, что стоимость товаров (работ, услуг) отличалась от заявленной налогоплательщиком стоимости. В частности, например, в деле А40-46673/2022 в отношении АО «Т-Платформы» суд при рассмотрении довода налогового органа о завышении стоимости научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, приобретенных налогоплательщиком у подрядчиков, руководствовался, в том числе выводами экспертной организации. Однако следует отметить, что такие доказательства в суде уже приобретают статус письменных доказательств.

Резюмируя, следует отметить, что на сегодняшний момент экспертные заключения в рамках налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде, занимают важное место при доказывании. И, представляется, что в дальнейшем значимость экспертиз по рассматриваемой категории споров будет только возрастать. Но, в то же время, следует отметить также и сложность, связанную с отсутствием единообразных подходов к разработке экспертных заключений, в частности по налоговой реконструкции, а также со сложностью поиска специалистов, способных подготовить подобное экспертное заключение.

▪ ***Иные письменные доказательства***

На практике также доказательственная база по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде строится на основании, и таких доказательств, как:

- (1) деловая переписка с контрагентами, как по вопросам согласования условий договора, так и по вопросам исполнения уже заключенных договоров (см., например, дело № А41-41329/2022);
- (2) нотариально заверенные протоколы осмотра интернет-сайтов контрагентов, содержащие, в том числе общую информацию о контрагенте и о его позиционировании в определенной сфере, отзывы

- третьих лиц, на дату выбора контрагентов и заключения с ними договоров;
- (3) протоколы осмотра вещественных доказательств, в том числе комплексов (см., например, дело № А41-41329/2022).
  - (4) нотариально заверенные протоколы осмотра интернет-сайтов с рекламой потенциального контрагента, на дату выбора контрагентов и заключения с ними договоров;
  - (5) сформированные отчеты о проверке контрагента с сайта ФНС России (в том числе сервиса «Прозрачный бизнес»), сформированные отчеты из систем Контур.Фокус, Спарк и других перед заключением договора на предмет подтверждения наличия/сохранения необходимых ресурсов для ведения предпринимательской деятельности, сдачи контрагентом отчетности, уплаты налогов, среднесписочной деятельности;
  - (6) рекомендации/отзывы о качестве и сроках выполненных работ / оказанных услуг / поставленного товара;
  - (7) копии журналов въезда и выезда средств автотранспорта на территорию налогоплательщика в случае доставки товара;
  - (8) штатные расписания, договоры аренды (купли-продажи) офиса, складских и торговых помещений, если таковые необходимы для ведения предпринимательской деятельности;
  - (9) копии учредительных документов, выписка из ЕГРЮЛ;
  - (10) подтверждение наличия опыта выполнения аналогичных работ / оказания услуг.

Обобщая вышеуказанное о доказательственной базе, используемой в налоговых спорах о необоснованной налоговой выгоде, следует отметить, что, несмотря на отсутствие в настоящий момент единообразия судебных позиций, суды принимают решения на основании доказательственной базы, схожей с той, что применялась судами ранее при разрешении споров исключительно с учетом Постановления Пленума ВАС РФ № 53 и позиций, сформированных

на основании указанного постановления (до вступления в силу положений ст. 54.1 НК РФ).

При этом обязанность доказывания перераспределяется таким образом, что факт недобросовестности налогоплательщика должен доказываться налоговым органом<sup>208</sup>.

Так, налоговый орган по спору о необоснованной налоговой выгоде, разрешаемому, с учетом положений ст. 54.1 НК РФ, строит свою доказательственную базу, в том числе на основании анализа следующей совокупности аргументов и обстоятельств:

- надлежащее оформление первичных документов и исполнительной документации, а также отражение хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете;
- проявление налогоплательщиком должной степени осмотрительности, в том числе истребование налогоплательщиком у контрагента документов, подтверждающих наличие как квалифицированного персонала для выполнения работ (оказания услуг, поставки товаров), так и имущества, обеспечивающего выполнение принятых на себя обязательств;
- наличие подтверждающих реальность операций свидетельских показаний представителей налогоплательщика (как руководящего состава, так и работников производственного сектора) и контрагента (оформляемые в протоколы допроса);
- цель совершения хозяйственных операций и реальность их осуществления непосредственным заявленным налогоплательщиком контрагентом;
- заключения специалистов, в том числе о размере произведенных расходов и наличии у налогоплательщика реальной возможности осуществить спорные работы своими силами;

---

<sup>208</sup> См.: Грубцова С.П. Правовая природа презумпций в судебном административном процессуальном праве // Арбитражный и гражданский процесс. 2019. № 1. С. 43–45.

- сведения об IP-адресах;
- иное.

Следует констатировать, что налоговый орган доказывает свою позицию, используя схожую с прежней (до вступления в силу положений ст. 54.1 НК РФ) доказательственную базу. Однако, анализ картотеки судебных дел свидетельствует о расширении «коридоров» доказывания, и это несмотря на то, что о кардинальном изменении доказательственной базы по рассматриваемой категории дел говорить не представляется возможным. Например, если раньше налоговые органы часто ограничивались допросами руководящего состава налогоплательщиков, то сегодня налоговые органы собирают показания также и от работников производственного звена (работников склада, строителей и др.).

Общим при доказывании как по налоговым спорам на основании Постановления Пленума ВАС РФ № 53, так и при доказывании по налоговым спорам по ст. 54.1 НК РФ, остается, в том числе:

- возможность использования определенных процедурных гарантий для налогоплательщиков, которые создают строгие правила НК РФ о собирании доказательств только в ходе определенных форм налогового контроля и в рамках установленных законом сроков<sup>209</sup>, а также
- необходимость и значимость роли института заблаговременного раскрытия доказательств как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков.

### ***§ 3. Доказывание обоснованности получения налоговой выгоды, полученной при вступлении в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями***

Как было указано выше, с учетом того, что: досудебный порядок урегулирования налогового спора имеет существенное значение, являясь

---

<sup>209</sup> См.: Сорокин В.А. Третьи лица в налоговом споре: постановка проблемы // Арбитражный и гражданский процесс. 2019. № 8. С. 3–8.

обязательным условием для оспаривания ненормативного правового акта в суде, а также принимая во внимание важность раскрытия доказательств именно на досудебном этапе, и применимость (хоть и частично) принципов арбитражного судопроизводства в досудебном порядке урегулирования налогового спора, доказывание обоснованности получения налоговой выгоды, полученной при вступлении в финансово-хозяйственные отношения с контрагентами, как в «суде, так и на досудебном этапе целесообразно и логично выстраивать по одним и тем же правилам и принципам»<sup>210</sup>.

При этом необходимо отметить, что в отношении рассматриваемой категории споров как на досудебном этапе, так и на судебной стадии, законодательство не выделяет специальный предмет доказывания. Предмет доказывания вытекает из характера налоговых правоотношений и их субъектов.

В связи с этим сложилась ситуация, в которой длительное время споры о «необоснованной налоговой выгоде» разрешались с учетом положений и подходов, выработанных на основании Постановления Пленума ВАС РФ № 53, так называемых судебных доктрин<sup>211</sup>. Концепция «налоговой выгоды» получила распространение из доктрины «добросовестный/недобросовестный налогоплательщик». Данный вывод отмечается, в том числе в юридической доктрине. Так, по мнению Ю.А. Крохиной, «дальнейшее развитие концептуальных подходов к пониманию пределов законности минимизации налогового бремени было осуществлено Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53: им было введено понятие необоснованной налоговой выгоды, которое должно было прийти на смену категории «недобросовестный налогоплательщик»<sup>212</sup>.

---

<sup>210</sup> См. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: монография (под ред. Д.В. Тютина). – «Проспект», 2020 // СПС «Гарант».

<sup>211</sup> То есть сформировавшихся в ходе накопления и последующего обобщения судебной практики выводы и подходы судов при разрешении налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде (как выражение прецедента толкования по аналогии со странами англосаксонской правовой системы).

<sup>212</sup> См.: Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: монография (под ред. Д.В. Тютина). – «Проспект», 2020 // СПС «Гарант».

Д.В. Тютин и Ж.Г. Попкова также отмечают, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28.10.2008 № 6272/08 продемонстрирован отход от ранее преваляровавшей концепции добросовестности налогоплательщика<sup>213</sup>.

Таким образом, с 2006 года колоссальный пласт судебной практики по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные отношения с «техническими» компаниями, сложился на основании Постановления Пленума ВАС РФ № 53. За период порядка 11 лет были выработаны подходы к разрешению данной категории споров.

Итак, по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями» доказыванию подлежит несколько обстоятельств, в частности:

- реальность хозяйственной операции (тест «на реальность»);
- исполнение обязательства по договору надлежащим лицом (тест «на сторону договора»);
- осмотрительность поведения налогоплательщика при выборе контрагента (тест на «должную» / «коммерческую» осмотрительность»);
- деловая цель (тест «на деловую цель»).

Это тот перечень обстоятельств (критериев), который подлежит доказыванию по каждому налоговому спору о необоснованной налоговой выгоде как в процессе доказывания на этапе досудебного урегулирования, так и в судебном порядке. Такая совокупность обстоятельств, зафиксированная в судебных доктринах, по существу, и формирует предмет доказывания.

При этом необходимо учитывать, что доказывание реальности хозяйственной операции является первостепенным и если налоговый орган

---

<sup>213</sup> См.: Аникеева О.Е., Королева М.В., Брызгалов А.В., Ильиных Д.А., Тютин Д.В., Попкова Ж.Г., Шевченко А.И., Кульба Г.Ю., Пирого С.С., Пирого И.С. Трудовые отношения: вопросы и ответы // Налоги и финансовое право. 2014. № 10. С. 8-146. (авторы главы – Тютин Д.В., Попкова Ж.Г.).

докажет нереальность операций, то остальные критерии доказыванию не подлежат.

Постановление Пленума ВАС РФ № 53 также указывает на это в ряде положений, в том числе в пункте 4 и 5, основная мысль которых сводится к тому, что предпринимательская деятельность налогоплательщика анализируется судом на предмет реальности. При этом в зависимости от того, реальна эта деятельность или нет, суд определяет и налоговые последствия по налогу на прибыль организаций и НДС.

После вступления в силу положений статьи 54.1 НК РФ споры о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные операции с «техническими» компаниями, должны были разрешаться с учетом Постановления Пленума ВАС РФ № 53 и положений новой статьи. Это связано с тем, что между данными правилами конфликта не было<sup>214</sup>. Соответственно, при разрешении данной категории споров было принято учитывать все те же критерии: реальность хозяйственной операции, исполнение обязательств по договору надлежащим лицом, осмотрительность поведения налогоплательщика при выборе контрагента, деловая цель хозяйственной операции, которая должна была быть отличной от налоговой экономии, действительный экономический смысл операции, исполнение обязательств надлежащим лицом. Вместе с тем в разные периоды времени судебную практику по рассматриваемой категории споров нельзя назвать однородной и единообразной.

Интересно отметить, что за рубежом рассмотрение указанной категории споров реализуется на уровне аналогичных отечественным судебным доктринам. Д.В. Винницкий отмечает, что «в США по мере диверсификации судебной практики развились различные вариации судебных подходов, сформировавшиеся на базе концепции симуляции *substance versus form*, в частности:

---

<sup>214</sup> См.: Бациев В.В. В правилах статьи 54.1 НК РФ нет каких-либо содержательно новых требований // Закон. 2018. № 11. С. 6-14.



- доктрина симулируемых сделок (т.е. сделок, в рамках которых экономическая деятельность, претендующая на то, чтобы дать основания для желаемых налоговых преимуществ, фактически не осуществляется;
- доктрина экономического содержания;
- доктрина деловой цели;
- доктрина «существо над формой»<sup>215</sup>.

Однако, как справедливо отмечает Д.В. Винницкий, «анализ доктринальной практики США в сфере теории обхода закона в сопоставлении с применяемыми инструментами в России подсвечивает ряд отличий»<sup>216</sup>, которые свидетельствуют о том, что с одной стороны, практика применения правил обхода закона схожа с практическим опытом США. С другой – есть и существенные отличия, обусловленные вполне логичными обстоятельствами.

Между тем, в доктрине отмечалось, что правила противодействия налоговым махинациям – органичная часть любого цивилизованного правопорядка. Вместе с тем ни в одной стране нет идеальной системы таких правил, которые можно перенять в первоизданном виде. При этом закрепление в России передовых правил может дать пример как ближайшим соседям, так и странам, которые гордятся своими правовыми достижениями<sup>217</sup>.

В связи с этим интересным представляется опыт Белоруссии, внедрившей рассматриваемые правила в 2019 году, Великобритании, где аналогичные нормы были введены в Финансовый закон (Приложение 43) в 2013 году, а также ряда других стран, в том числе Канады.

Положения, созвучные положениям статьи 54.1 НК РФ, сравнительно недавно вступили в силу в Республике Беларусь<sup>218</sup>. Так, с 1 января 2019 года в

---

<sup>215</sup> См.: Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 44-57.

<sup>216</sup> См.: Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 44-57.

<sup>217</sup> См.: Зарипов В.М., Попов П.А. Сбалансировать и развить: законопроект о необоснованной налоговой выгоде // Налоговед. 2017. № 4. С. 26-35.

<sup>218</sup> См.: Констандина Е.И. Необоснованная налоговая выгода: актуальные тенденции доказывания // Российский юридический журнал. 3 (132) 2020. С. 161.

Налоговый кодекс Республики Беларусь была введена статья 33, которая закрепила положения общего антиуклонительного правила (запрета на получение необоснованной налоговой выгоды). В частности, правило, также установило перечень оснований, при наличии одного из которых налоговая база и (или) сумма подлежащего уплате налога по результатам проверки подлежат корректировке. При этом положениями указанной статьи закреплена также возможность проведения «налоговой реконструкции».

Анализ данной законодательной новеллы позволяет заключить, что ее положения схожи с антиуклонительными положениями других государств, в соответствии с которыми также ограничиваются сделки, операции, соглашения, основной целью (одной из целей) которых является неуплата (неполная уплата) суммы налога.

Анализ законодательства Великобритании свидетельствует о том, что общее антиуклонительное правило в Великобритании применяется в отношении любых видов сделок и соглашений, направленных на неправомерное получение налоговой выгоды, в отношении всех налогоплательщиков, а также широкого перечня налогов и платежей.

Таким образом, говоря о процедуре применения антиуклонительных правил в Великобритании, следует отметить следующее. Так, в случае если имеются предположения о том, что (1) у налогоплательщика возникла налоговая выгода в результате неправомерных налоговых соглашений; и (2) должны быть предприняты меры по противодействию получению такой налоговой выгоды, налогоплательщику направляется уведомление.

В данном контексте британская антиуклонительная норма схожа с аналогичным российским правилом, которое также ограничивает сделки (операции) налогоплательщиков, основной целью которых является неуплата (неполная уплата) суммы налога.

Вместе с тем отечественный опыт свидетельствует о некоторых особенностях. Так, представляется, что на данный момент российский подход сводится к использованию общей нормы практически в любом налоговом

споре вне зависимости от детальности регулирования спорных вопросов конкретными нормами, подлежащими применению<sup>219</sup>.

При этом в случае применения общего антиуклонительного правила с учетом зарубежного опыта необходимо помнить о том, что общая антиуклонительная норма представляет собой совокупность общих критериев и правил, направленных на выявление, предотвращение и пресечение налоговых злоупотреблений.

Наличие общей антиуклонительной нормы не предполагает ее применения в ситуациях, которые урегулированы специальными нормативными предписаниями, выполняющими аналогичные функции<sup>220</sup>. Это означает, что, например, трансфертное ценообразование, правила контролируемых иностранных компаний (КИК), иные правила, регулируются специальными нормами.

В Канаде общие положения против уклонения от уплаты налогов были введены в 1988 году. Данные положения были сформулированы как предписание, которое должны предпринять налоговые органы в целях доказывания получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Общие рекомендации в отношении применения правила борьбы с уклонением от уплаты налогов (раздел 245 Закона о подоходном налоге) были сформулированы в Информационном письме от 21.10.1988 № 88-2. Информационное письмо поясняет, что налоговые последствия в отношении сделки, которая является сделкой по уклонению от уплаты налогов, должны определяться разумным в данных обстоятельствах способом, чтобы «исключить налоговую выгоду, которая могла бы возникнуть в результате этой сделки или серии сделок, которые включают эту сделку»<sup>221</sup>.

---

<sup>219</sup> См.: Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 44-57.

<sup>220</sup> См.: Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5. С. 122-136.

<sup>221</sup> Борисов А.Н. Споры об обоснованности налоговой выгоды. Практические рекомендации для налогоплательщиков (издание второе, перераб. и доп.). – «Деловой двор», 2020. // СПС «Гарант».

«При этом сделка по уклонению от уплаты налогов определяется как отдельная сделка или серия сделок, в которых одна сделка или серия сделок прямо или косвенно приводят к получению налоговой выгоды»<sup>222</sup>, если только сделка не осуществляется в основном для добросовестных целей, отличных от получения налоговой выгоды. Иными словами, сделка по уклонению от уплаты налогов – это, в том числе единичная сделка, осуществляемая главным образом с целью получения налоговой выгоды. Под «налоговой выгодой при этом понимается уменьшение, уклонение или отсрочка уплаты налога или»<sup>223</sup> другой суммы, подлежащей уплате, или увеличение возврата налога или другой суммы в соответствии с Законом.

Так, в соответствии с канадским законодательством, общее правило борьбы с уклонением от уплаты налогов применяется к сделкам, основной целью которых является получение налоговой выгоды. Таким образом, «общее правило о запрете на получение необоснованной налоговой выгоды»<sup>224</sup> является мировым трендом. Вместе с тем степень проработанности данного правила, а также порядок его применения в разных государствах различается, что обусловлено совокупностью обстоятельств.

Очевидно, что отечественное законодательство в части закрепления общих положений, направленных на выявление, предотвращение и пресечение налоговых злоупотреблений, сделало определенный шаг в развитии. При этом бесспорно, что действующие в последние годы нормативные положения нуждаются в дополнительном законодательном регулировании.

Представляется, что с учетом зарубежных примеров, а также собственного отечественного опыта в ближайшее время можно рассчитывать на определенные шаги на пути к более четкому и последовательному регулированию применения общего антиуклонительного правила. Такие

---

<sup>222</sup> Там же.

<sup>223</sup> См.: Васильева Е.Г. Налоговая выгода: Монография. Юрлитинформ. 2015. 175 с.

<sup>224</sup> Там же.

шаги, безусловно, частично уже реализованы, в том числе в обширных мартовских разъяснениях ФНС России, выпущенных в 2021 году, а также сформировавшихся за долгие годы судебных доктринах. Представляется, что регламентация, в том числе на законодательном уровне, не только общих антиуклонительных правил, но и права применять правила «налоговой реконструкции», а также самой процедуры реализации правил так называемой «налоговой реконструкции» сформирует как у налогоплательщиков, так и у правоприменителей, а также у налоговых органов четкое представление и понимание о правилах доказывания по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде.

#### ***§ 4. Предмет доказывания реальности хозяйственной операции***

Реальность хозяйственной операции – это первое и основное обстоятельство (критерий), которое необходимо доказать налогоплательщику в случае предъявления налоговым органом претензий относительно необоснованности получения налоговой выгоды в связи с наличием хозяйственных операций с контрагентами. В случае если налоговый орган докажет нереальность хозяйственной операции, оценка других обстоятельств (критериев) может не осуществляться.

В силу положений п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если она получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или экономической деятельности.

Положения п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 «перечисляют обстоятельства, которые могут подтверждать отсутствие связи с реальной предпринимательской или экономической деятельностью. Среди них перечислены обстоятельства, которые могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды»<sup>225</sup>, и подтвержденные

---

<sup>225</sup> См.: Необоснованная налоговая выгода - тенденции, стратегия и анализ судебной практики (С.В. Смирнов, «Клуб главных бухгалтеров», N 11, ноябрь 2011 // СПС «Гарант».

доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Данный перечень не являлся исчерпывающим и постоянно дополнялся как Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ, так и арбитражной практикой нижестоящих судов. В частности, «в него были внесены обстоятельства, свидетельствующие о невозможности транспортировки товара от продавца к покупателю»<sup>226</sup> и другие обстоятельства.

Б.Я. Брук «справедливо называет критерий (доктрину/тест) реальности хозяйственной операции доктриной фиктивных операций, в соответствии с которой операции, осуществленные вне реальной предпринимательской или

---

<sup>226</sup> Лысенко Е.А. Концепция налоговой выгоды: о кодификации правовых доктрин // Налоговед. 2015. № 9. С. 39-49.

иной экономической деятельности, для целей налогообложения не учитываются»<sup>227</sup>.

Таким образом, представляется, что доктрина фиктивных операций в судебной арбитражной практике охватывает совокупность доктрин, в том числе следующих:

- не допускается учет операций для целей налогообложения, осуществленных вне реальной экономической деятельности (п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ № 53);
- невозможность реального осуществления операций в силу отсутствия, например, специализированного персонала, основных средств, влечет необоснованность получения налоговой выгоды (п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ № 53).

Анализ литературы свидетельствует также о наличии следующих рассуждений в отношении критерия реальности. Так, например, Е.А. Лысенко высказывал позицию о том, что «анализ признаков нереальности предпринимательской или иной экономической деятельности позволяет выделить два ключевых вопроса: является ли реальным объект такой деятельности (то есть товар, работа или услуга) и является ли реальным субъект – организация или индивидуальный предприниматель (проблема правосубъектности)»<sup>228</sup>.

Таким образом, по мнению Е.А. Лысенко, «при установлении реальности предпринимательской или иной экономической деятельности должны исследоваться два ключевых критерия:

- (1) реальность товара (работа, услуги), то есть объекта предпринимательской или иной экономической деятельности;

---

<sup>227</sup> Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5. С. 122-136.

<sup>228</sup> См.: Лысенко Е.А. Указ. соч. С. 39-49.

(2) реальность (правосубъектность) организации – контрагента (поставщика, исполнителя, подрядчика), то есть субъекта предпринимательской деятельности»<sup>229</sup>.

Автор отмечает, что «фиктивность контрагента исключает обоснованность налоговой выгоды независимо от наличия доказательств должной осмотрительности», в связи с чем никакие операции с участием псевдоконтрагентов не могут признаваться реальными<sup>230</sup>.

Вместе с тем, Е.А. Лысенко справедливо отмечает, что «установление налоговым органом признаков фиктивности контрагента, а также использование этого обстоятельства в качестве основания для отказа в признании налоговой выгоды обоснованной практически всегда вызывают у налогоплательщиков искреннее возмущение»<sup>231</sup>.

С таким возмущением налогоплательщиков и в целом подходом к критерию реальности сложно не согласиться ввиду, во-первых, явных пробелов в правовом регулировании данного вопроса, во-вторых, в силу нарушения принципа справедливости налогообложения и необоснованного возложения на налогоплательщиков повышенного налогового бремени в случае включения в критерий реальности составляющей правосубъектности контрагента, и, наконец, в силу того, что судебная практика также исходит из того, что в случае доказанности реальности объекта предпринимательской деятельности, то есть товара, работ или услуг, и подтверждения рыночного уровня затрат, произведенных на этот объект, право на расходы по налогу на прибыль справедливо признается правомерным, несмотря на наличие доказательств фиктивности контрагента<sup>232</sup>.

---

<sup>229</sup> См.: Панова И.В., Панов А.Б. Публичное право в практике судов Российской Федерации (учебное пособие: в 3-х томах, том второй; 2-е изд., пересмотр). - М.: «КНОРУС»; Саратов: Издательский центр «Наука», 2018 // СПС «Гарант».

<sup>230</sup> См.: Лысенко Е.А. Указ. соч. С. 39-49.

<sup>231</sup> См.: Там же. С. 39-49.

<sup>232</sup> См., например, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций»; п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса РФ» // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.



Однако вышеизложенный подход о включении в критерий реальности двух составляющих – субъекта и объекта – соответствует рекомендациям ФНС России, которая в своих первых письмах представляла разъяснения по этому вопросу. Так, в письме от 24.05.2011 № СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» ФНС России указывала на то, что «при доказывании необоснованности получения налоговой выгоды налогоплательщиком существенным является комплекс документальных доказательств одновременного наличия фактов о несовершении конкретных хозяйственных операций налогоплательщиком и неведении реальной деятельности его контрагентом»<sup>233</sup>.

Таким образом, говоря о таком критерии, как реальность, первые разъяснения налоговой службы обращали внимание на необходимость доказывания в случае возникновения спора о необоснованной налоговой выгоде налоговыми органами нереальности двух составляющих: нереальности хозяйственной операции и, соответственно, товара (работы, услуги) и деятельности, а также правосубъектности контрагента.

Относительно доказывания критерия реальности хозяйственных операций в доктрине после опубликования ФНС России своих мартовских разъяснений в 2021 году отмечается следующее: «впервые на уровне разъяснений ФНС России четко прозвучал ранее обозначенный в практике СКЭС ВС РФ тезис о том, что понятие реальности операций не включает в себя тест на сторону договора. В этом смысле тест на реальность непосредственно связан с понятием «искажения» и может быть описан через понятие «бумажности» операции, не существующей на самом деле нигде, кроме «бумаги». По этой причине, например, ФНС России предписывает в случае установления нереальности операций (когда таковая не имеет места в действительности независимо от ее параметров) не проверять ее дальше за

---

<sup>233</sup> См.: В. В. Семенихин Налоговые споры: инструкция по внесудебному и судебному обжалованию Москва 2015 // СПС «КонсультантПлюс».

бессмысленностью на прочие критерии: тест на сторону договора, умысел, должная осмотрительность, деловая цель и т.п.»<sup>234</sup>.

Таким образом, при возникновении спора о необоснованной налоговой выгоде необходимо учитывать, что доказывание реальности хозяйственной операции является первостепенным в связи с тем, что в случае, если налоговый орган докажет, что заявленных налогоплательщиком операций в действительности не было, то доказывание остальных обстоятельств (критериев) может в последующем не производиться.

С учетом знания о том, что в первую очередь налоговые органы при доказывании необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды будут доказывать нереальность совершенной налогоплательщиком хозяйственной операции, налогоплательщику, в свою очередь, при защите своих прав следует собирать доказательства реальности хозяйственных операций.

Д.В. Тютин, например, «указывает на то, что с учетом формулировок Постановления Пленума ВАС РФ № 53, именно налогоплательщик обязан (первоначально – документами, должностному лицу налогового органа) доказать реальность осуществленных им хозяйственных операций, существенных для налогообложения и порождающих налоговую выгоду»<sup>235</sup>. При этом, как указывает автор, «очевидно, что само по себе доказывание налогоплательщиком указанного права в большинстве случаев происходит в рамках контрольной деятельности налогового органа. Не исключено, что доказательства налоговым органом не будут оценены как достаточно убедительные, вследствие чего спор может «переместиться» в суд, который и будет оценивать доказательства, представленные налогоплательщиком в

---

<sup>234</sup> Артюх А. Новый налоговый завет, или Вся статья 54.1 НК РФ в одном письме ФНС: инструкция по применению. Интернет-ресурс: [https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyj\\_nalogovyj\\_zavet\\_ili\\_vsya\\_statya\\_541\\_nk\\_rf\\_v\\_odnom\\_pisme\\_fns\\_instrukciya\\_po\\_primeneniyu](https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyj_nalogovyj_zavet_ili_vsya_statya_541_nk_rf_v_odnom_pisme_fns_instrukciya_po_primeneniyu) [Дата обращения: 20.09.2021].

<sup>235</sup> Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций, 2020 // СПС «КонсультантПлюс».

обоснование законности налоговой выгоды, а также доказательства налогового органа, представленные в ее опровержение»<sup>236</sup>.

Совокупность доказательств, в том числе подтверждающих реальность хозяйственной операции, приведена в параграфе 7 настоящего диссертационного исследования.

### ***§ 5. Предмет доказывания осмотрительного поведения налогоплательщиком при выборе контрагента***

Еще одним хотя и оценочным, но основным обстоятельством (критерием) при доказывании споров по необоснованной налоговой выгоды долгие годы являлось доказывание проявления налогоплательщиком должной осмотрительности.

Так, в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 закреплялось, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что он действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Б.Я. Брук отмечает, что сутью доктрины осмотрительности при выборе контрагента «является лишение налогоплательщика возможности получить налоговую выгоду (снизить размер своих налоговых обязательств) в случае, если в основе ее получения лежит совершение налогоплательщиком сделок с лицами, не выполняющими своих налоговых обязательств, при условии, что он знал или должен был знать о невыполнении его контрагентами своих налоговых обязательств»<sup>237</sup>.

Забегая немного вперед, необходимо отметить, что в марте 2021 года ФНС России выпустила разъяснения, в соответствии с которыми предлагает отказать налогоплательщику в учете в составе расходов затрат по налогу на

---

<sup>236</sup> Тютин Д.В. Указ. соч.

<sup>237</sup> См.: Брук Б.Я. Указ. соч. С. 122-136.

прибыль организаций и применении вычетов по НДС в случае доказывания умысла налогоплательщика получить налоговую выгоду и, соответственно, с учетом знания налогоплательщика о фиктивности (техничности) контрагента на стороне поставщика (исполнителя). Вместе с тем ФНС России указала на возможность применения в отношении налоговых последствий по такой сделке налоговой реконструкции в случае, если налогоплательщик «раскроет» реального поставщика (исполнителя). Таким образом, наличие знания налогоплательщика о фиктивности (техничности) контрагента сегодня полностью «не лишает налогоплательщика на частичный учет в составе расходов по налогу на прибыль затрат и вычетов по НДС»<sup>238</sup>.

Так, «законодательное понятие «должной осмотрительности и осторожности» отсутствовало в период опубликования Постановления Пленума ВАС РФ № 53»<sup>239</sup> и остается незакрепленным и в настоящее время. Точное определение, а также перечень необходимых действий, которые отвечали бы критерию достаточности проявления налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности, отсутствует.

ФНС России по данному вопросу неоднократно высказывалась, указывая на то, что «понятие должной осмотрительности законодательно не урегулировано, потому и перечень необходимых действий и документов не может быть исчерпывающим»<sup>240</sup>. Служба также отмечала, что «суды, рассматривая налоговые споры о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, исходят из фактических обстоятельств конкретной ситуации и достаточности доказательственной базы, представленной сторонами спора. То есть и перечень документов, подтверждающих проявление налогоплательщиком должной осмотрительности, зависит от конкретных обстоятельств»<sup>241</sup>.

---

<sup>238</sup> Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций, 2020 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>239</sup> Там же.

<sup>240</sup> Письмо ФНС России от 12.05.2017 № АС-4-2/8872.

<sup>241</sup> Мясов Т.В. Необоснованная налоговая выгода и пределы осмотрительности налогоплательщика // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. С. 34 - 44.

Так, «положения пункта 12 приложения к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» закрепляют перечень признаков, которые»<sup>242</sup> свидетельствуют о высокой степени риска квалификации подобного контрагента налоговыми органами как проблемного (или «однодневка»), а сделки, совершенные с таким контрагентом, сомнительными. Среди таких признаков приказ ФНС России перечисляет следующие:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обнаружении условий поставок, а также при подписании договоров;
- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;
- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;
- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций или других лиц, нет сайта и т.п.). При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружная реклама, Интернет-сайты и т.д.) о других источниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам;

---

<sup>242</sup> Там же. С. 34-44.

— отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (общий доступ, официальный сайт ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)).

В соответствии с рекомендациями ФНС России, указанные критерии необходимо применять в целях самостоятельной оценки рисков вступления в финансово-хозяйственные отношения с тем или иным контрагентом.

Несмотря на отсутствие уникального перечня документов, необходимого для подтверждения проявления должной осмотрительности, налоговая служба рекомендовала налогоплательщикам проверять реальность деятельности лиц, с которыми осуществляются (планируются осуществлять) сделки. В частности, налоговая служба разъясняла необходимость запрашивать у потенциальных контрагентов следующие сведения:

- содержащиеся в учредительных документах юридического лица, документах, подтверждающих факт внесения записей о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях в соответствующие государственные реестры;
- содержащиеся в документах, дающих право на осуществление предпринимательской деятельности;
- о нарушениях законодательства Российской Федерации и фактах привлечения к ответственности за совершение этих нарушений;
- о перечне лиц, имеющих право действовать без доверенности от имени юридического лица;
- информацию из других источников.

Кроме того, по информации от ФНС России, для информационной поддержки налогоплательщиков «на интернет-сайте ФНС России ([nalog.ru](http://nalog.ru)) размещаются сведения об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами (так называемые адреса массовой регистрации, характерные, как правило, для «фирм-однодневок»), а также наименования юридических лиц, в

состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица»<sup>243</sup>.

Таким образом, по мнению ФНС России, налогоплательщик в целях проявления им должной осмотрительности в выборе контрагентов, в том числе проверки реальности их коммерческой деятельности, вправе:

- (1) запросить у контрагентов необходимую информацию, не отнесенную к коммерческой тайне;
- (2) воспользоваться сервисами, размещенными на интернет-сайте ФНС России;
- (3) обратиться в налоговые органы по месту учета контрагентов об установленных в отношении контрагентов нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за данные нарушения<sup>244</sup>.

ФНС России также указывала, что «перечень документов, которые могут быть истребованы организацией у контрагентов для проявления должной осмотрительности, зависит от отраслевой принадлежности организации и ее контрагентов и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности»<sup>245</sup>.

В 2015 году ФНС России в очередной раз рекомендовала налогоплательщикам в целях проявления должной осмотрительности исследовать информацию о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении его складских, и (или) производственных, и (или) торговых площадей и т.д. По мнению некоторых авторов, эту рекомендацию нельзя признать надежной. Как отмечает К.А. Сасов, «проводить подобные «экскурсии» по территории контрагента не всегда возможно и необходимо, особенно когда контрагент иногородний и занимается удаленной перепродажей товара»<sup>246</sup>.

---

<sup>243</sup> См.: В. В. Семенихин Налоговые споры: инструкция по внесудебному и судебному обжалованию Москва 2015 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>244</sup> См., например, письмо ФНС России от 30.11.2012 № ЕД-4-3/20268@.

<sup>245</sup> См., например, письмо ФНС России от 23.01.2013 № АС-4-2/710@.

<sup>246</sup> См.: Сасов К.А. Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? // Налоговед. 2016. № 11. С. 24-33.

Другие авторы также совершенно справедливо критически оценивают такую рекомендацию. Так, Т.В. Мясов отмечает: «Границы проявления должной осмотрительности безусловно зависят от объективной доступности сведений, которые могут быть получены налогоплательщиком. Законом не закреплена обязанность налогоплательщиком проверять своих контрагентов на предмет фактического нахождения по месту регистрации, а также удостоверяться в состоянии их расчетов с бюджетом, ведь налоговое законодательство не наделяет налогоплательщика правами на проведение мероприятий, по существу, налогового контроля»<sup>247</sup>.

Кроме того, «сведения с сайта ФНС России бывают неполными, недостоверными, являются справочной информацией, не препятствующей заключению налогоплательщиком сделки»<sup>248</sup>.

Более того, налоговая служба неоднократно разъясняла, что «непроявление должной осмотрительности при выборе контрагентов в первую очередь влечет риски для финансово-хозяйственной деятельности самой организации, которая в соответствии с гражданским законодательством осуществляет свою предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск»<sup>249</sup>.

С учетом вышеизложенного в доктрине отмечается, что «проявление должной осмотрительности до заключения гражданско-правовой сделки, предполагает прежде всего осведомленность налогоплательщика о юридическом статусе контрагента (что может подтверждаться учредительными документами и выпиской из ЕГРЮЛ), о его правоспособности при совершении сделки (копии соответствующих лицензий, решения органов об одобрении крупной сделки), а также о

---

<sup>247</sup> Мясов Т.В. Необоснованная налоговая выгода и пределы осмотрительности налогоплательщика // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. С. 34-44.

<sup>248</sup> Определение Верховного Суда РФ от 26.04.2016 № 305-КГ16-3048 по делу № А40-43028/2015 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

<sup>249</sup> См., например, письма ФНС России от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005@, от 23.01.2013 № АС-4-2/710@.



возможности исполнения контрагентом своих договорных обязательств и его привлекательности с коммерческой точки зрения»<sup>250</sup>.

Необходимо отметить, что «конкретные критерии для оценки судами проявления налогоплательщиком должной осмотрительности были сформулированы»<sup>251</sup> в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.05.2010 № 15658/09. В соответствии с позицией Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ по условиям делового оборота при осуществлении выбора контрагента субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагента, а также риск исполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта.

В.В. Бациев относительно должной осмотрительности отмечает, что «налоговые последствия между умышленным встраиванием мнимого посредника по инициативе налогоплательщика и непроявлением должной осмотрительности не дифференцировались. И в первом и во втором случае расходы принимались со ссылкой на подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ в размере рыночной стоимости, в праве на вычет по НДС отказывалось по мотиву неприменения расчетного метода для его определения»<sup>252</sup>.

После вступления в силу положений статьи 54.1 НК РФ после августа 2017 года, ФНС России выпустила новые рекомендации, в которых «указала, что отраженные в Постановлении Пленума ВАС № 53 понятия и применяемые в судебной практике до вступления в силу положений ст. 54.1 НК РФ»<sup>253</sup> не используются в рамках проведения камеральных налоговых проверок

---

<sup>250</sup> См.: Мясов Т.В. Указ. соч. С. 34-44.

<sup>251</sup> Мясов Т.В. Необоснованная налоговая выгода и пределы осмотрительности налогоплательщика // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. С. 34 - 44.

<sup>252</sup> Бациев В.В. Пределы осуществления прав в налоговой сфере: деловая цель против налоговой эффективности // Налоговед. 2019. № 12.

<sup>253</sup> См. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: монография (под ред. Д.В. Тютина). – «Проспект», 2020 // СПС «Гарант».

налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, представленных в налоговые органы после вступления в силу указанного закона, а также в рамках проведения выездных налоговых проверок и проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, решения о назначении которых вынесены после дня вступления в силу указанного закона<sup>254</sup>.

Таким образом, после вступления в силу положений статьи 54.1 НК РФ, по мнению налоговой службы, доказывать проявление налогоплательщиком соблюдения им должной осмотрительности при выборе контрагентов стало необязательным.

В связи с этим опубликование таких разъяснений привело к большому количеству вопросов со стороны правоприменителей и всего бизнессообщества. Связано это было с тем, что несмотря на то, что положения статьи 54.1 НК РФ напрямую не закрепляли необходимость проявления должной осмотрительности, в то же время Постановление Пленума ВАС РФ № 53 не было отменено, а значит, оно могло применяться наряду с вступившими в силу положениями статьи 54.1 НК РФ.

В.В. Бациев высказывался относительно необходимости проявления налогоплательщиками должной осмотрительности после вступления в силу положений статьи 54.1 НК РФ. Автор предложил рассматривать должную осмотрительность как коммерческую осмотрительность и стандарт обоснованности коммерческого выбора контрагента, которые едины, как для налогового спора, так и для спора о взыскании с директоров убытков, причиненных вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения сделки, решение о совершении которой оценивается как неразумное (до принятия решения не предприняты действия по получению необходимой информации, которые обычны для деловой практики, сделка совершена в

---

<sup>254</sup> См., например, письма ФНС России от 18.05.2018 № ЕД-4-2/9521@, 28.12.2017 № ЕД-4-2/26807.

нарушение внутренних процедур согласования, сделка совершена вопреки бизнес-стратегии (сверх рискованная, непрофильная)<sup>255</sup>.

Таким образом, под должной (коммерческой) осмотрительностью следует понимать стандарт обоснованного выбора контрагента, ожидаемый от его разумного участника.

При этом при оценке должной осмотрительности необходимо понимать, что, вступая в правоотношения, совершая сделки, участники оборота убеждаются, прежде всего, в том, что перед ними действительно хозяйствующий субъект: осуществляющий экономическую деятельность и способный исполнить обязательства, принимаемые в рамках этой деятельности.

Ведение деятельности объективно находит отражение в бизнес-истории компании и в известности ее в соответствующем сегменте рынка, в публичном позиционировании и в рекламном продвижении, в деловой репутации, опыте, в наличии исполненных контрактов и в возможности предоставления рекомендаций от контрагентов, в наличии места ведения деятельности (офиса, промышленной площадки и т.п.), собственных активов либо в возможности привлечения соисполнителей в рамках установленных договорных отношений: в соответствии характера принимаемых обязательств: их размера, масштаба, стоимости исполнения периоду существования компании (имея в виду, что в каждой сфере бизнеса существует представление о динамике его развития и масштабах, достижимых на каждом из этапов)<sup>256</sup>.

Данный подход впоследствии нашел закрепление в мартовских разъяснениях ФНС России, опубликованных в 2021 году.

Мартовские разъяснения ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ внесли некоторую ясность в сформировавшуюся ситуацию и упомянули такой термин, как коммерческая осмотрительность. Так, вместо привычной всем

---

<sup>255</sup> См.: Бациев В.В. Статья 54.1 НК РФ и должная осмотрительность // zakon.ru.blog/2017/12/10. Интернет-ресурс: [https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya\\_54-1\\_nk\\_rf\\_i\\_dolzhnaya\\_osmotritelnost](https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya_54-1_nk_rf_i_dolzhnaya_osmotritelnost) [Дата обращения: 17.09.2021].

<sup>256</sup> См.: Бациев В.В. Указ. соч.

должной осмотрительности ФНС России сегодня предлагают применять коммерческую осмотрительность.

Под коммерческой осмотрительностью налоговая служба понимает некий стандарт обоснованного выбора контрагента, применяемый в гражданском (хозяйственном) обороте, и распространяемый, в том числе на налоговые правоотношения.

Налоговая служба, как было указано выше, предлагает в целях проявления коммерческой осмотрительности проверять ведение контрагентом деятельности.

Таким образом, теперь при доказывании соблюдения осмотрительного поведения от налогоплательщиков ожидается более объемный перечень действий. Можно предположить, что введение ФНС России в налоговые правоотношения коммерческой осмотрительности предусматривает частичный отказ от документарной проверки<sup>257</sup> и обращение внимание налоговой службы на необходимость проверки налогоплательщиком других важных обстоятельств, подтверждающих реальность ведения деятельности потенциальным контрагентом.

При этом представляется, что понятие «коммерческая осмотрительность» не является по существу новым термином. Соблюдение коммерческой осмотрительности предполагает скорее расширение коридора доказывания соблюдения стандарта осмотрительного поведения, чем кардинально новое понятие.

До опубликования указанного выше письма ФНС России термин «коммерческая осмотрительность» встречался в основном по гражданским делам о привлечении к субсидиарной ответственности, о взыскании убытков с директоров.

Таким образом, представляется, указанное обстоятельство косвенно указывает на перспективу унификации судебной практики по разным

---

<sup>257</sup> См.: Коммерческая осмотрительность. Проверяем потенциального делового партнера [Интервью с К. Гин, Е. Константиной] // Практическая бухгалтерия. 2021. № 5. С. 68-71.

категориям дел. В частности, судебной практики по налоговым спорам и судебной практики о взыскании убытков с директоров, о привлечении к субсидиарной ответственности. Соответственно, в настоящее время мы приходим к унифицированному понятию осмотрительного участника оборота.

В 2020 году Верховный суд РФ в одном из своих определений от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 о необоснованной налоговой выгоде со ссылкой на постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.05.2010 № 15658/09, от 20.04.2010 № 18162/09, от 12.02.2008 № 12210/07, указал, что проявление надлежащей осмотрительности предполагает, что при выборе контрагента субъекты предпринимательской деятельности, как правило, оценивают не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта; а при совершении значимых сделок, например, по поводу дорогостоящих объектов недвижимости, изучают историю взаимоотношений предшествующих собственников и принимают тому подобные меры. Позиция Верховного Суда РФ также была учтена в последних обширных мартовских рекомендациях ФНС России, опубликованных в 2021 году.

Верховный Суд РФ обратил внимание и на то, что критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ.

Таким образом, Верховный Суд РФ указал на необходимость предъявления разных подходов к оценке соблюдения налогоплательщиками должной осмотрительности: в случае совершения крупной сделки –

требования должны быть повышенными, при малозначительной операции – достаточно соблюдены минимальные требования.

При этом проблема остается в том, какая все-таки операция является малозначительной, а какая уже будет являться крупной.

В отношении доказывания проявления налогоплательщиком должной осмотрительности пишут также многие авторы, являющиеся и научными сотрудниками, и практикующими юристами. В частности, А.В. Разгильдеев указывал, что «конкретное наполнение критерия должной осмотрительности менялось по мере того, как менялся облик и сложность схем, в которые вовлечены проблемные контрагенты. Судебная практика медленно, но верно повышала стандарт доказывания добросовестности»<sup>258</sup>. Как справедливо отмечает автор, «если на начальном этапе о проявлении должной осмотрительности покупателя могло свидетельствовать получение от контрагента пакета учредительных документов, то в настоящее время демонстрация этого пакета, скорее, будет воспринята судом как проявление осмотрительности лишь для вида»<sup>259</sup>.

К.А. Сасов и Е.В. Овчарова указывают на то, что «критерии оценочных понятий «проявление (непроявление) должной осмотрительности при выборе контрагентов» в НК РФ не предусмотрены, но могут быть выведены из судебной практики разрешения налоговых споров и разъяснений Минфина и ФНС России. Основным и единственным критерием для оценки проявления должной осмотрительности является, как отмечает ФНС России, реальность совершения заявленным налогоплательщиком контрагентом сделок и операций, которые приводят к получению налогоплательщиком налоговой выгоды»<sup>260</sup>.

К.А. Сасов и Е.В. Овчарова по вопросу проявления должной осмотрительности налогоплательщиками идут дальше отечественного опыта

---

<sup>258</sup> Разгильдеев А.В. Должная осмотрительность ... С. 9-15.

<sup>259</sup> Там же.

<sup>260</sup> Сасов К.А., Овчарова Е.В. Проверка контрагентов по новым правилам // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. С. 59-68.

и анализируют зарубежное законодательство и судебную практику, отмечая, что доктрина должной осмотрительности имеет международные корни. К примеру, как указывают авторы, «она закреплена в законодательстве ФРГ об НДС и подтверждена решениями Суда ЕС и ЕСПЧ в следующей формуле: налогоплательщик при определенных обстоятельствах должен отвечать за уплату косвенного налога выбранным им контрагентом. Таким обстоятельством может выступать, например, очевидное для покупателя нежелание продавца учитывать налоги в стране пребывания (неорганизованная торговля с рук без документов и кассовых аппаратов мигрантами). При этом стоит отметить, что в случае, когда реальность сделки не оспаривается, немецкий налоговый закон не лишает покупателя права на вычет НДС полностью, а требует доплатить НДС в бюджет за своего недобросовестного в налогообложении контрагента»<sup>261</sup>.

К.А. Сасов и Е.В. Овчарова отмечают, что «конкретный объем доказательств проявления налогоплательщиком должной осмотрительности во многом зависит от вида сделок, особенностей бизнеса и возможностей самого налогоплательщика»<sup>262</sup>.

А. Артюх пишет, что «долгое время отрицавшаяся ФНС России (и некоторыми судами) в свете появления ст. 54.1 НК РФ должная осмотрительность «триумфально возвращается» в налоговые споры»<sup>263</sup>. Как указывает автор, «кульминацией признания института должной осмотрительности стал пункт 20 Письма, в котором прямо указано, что при условии ее проявления претензии к налогоплательщику должны быть сняты»<sup>264</sup>.

Как справедливо отмечает А. Артюх, «в Письме тест на должную осмотрительность ориентирован на оценку выбора контрагента при

---

<sup>261</sup> См.: Сасов К.А., Овчарова Е.В. Указ. соч. С. 59-68.

<sup>262</sup> Там же. С. 59-68.

<sup>263</sup> Артюх А. Новый налоговый завет, или Вся статья 54.1 НК РФ в одном письме ФНС: инструкция по применению. Интернет-ресурс: [https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyj\\_nalogovyj\\_zavet\\_ili\\_vsya\\_statya\\_541\\_nk\\_rf\\_v\\_odnom\\_pisme\\_fns\\_instrukciya\\_po\\_primeneniyu](https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyj_nalogovyj_zavet_ili_vsya_statya_541_nk_rf_v_odnom_pisme_fns_instrukciya_po_primeneniyu) [Дата обращения: 20.09.2021].

<sup>264</sup> Там же.

заключении сделки, однако представляется, что при длительных отношениях с конкретным контрагентом схожие требования осмотрительности будут предъявляться к каждому последующему взаимодействию с таким контрагентом»<sup>265</sup>.

Иными словами, осмотрительность поведения налогоплательщика при взаимодействии с конкретным контрагентом должна проявляться не только при выборе этого контрагента и вступления в хозяйственные отношения с ним, но и на этапе заключения договора, а также исполнения договора.

Практический опыт свидетельствует о том, что при оценке действий налогоплательщика на предмет проявления им осмотрительного поведения при выборе контрагентов налоговые органы обращают внимание на ряд обстоятельств. Так, «в первую очередь налоговые органы изучают численность штата компании, своевременность и полноту перечисления налогов, сопоставляют виды деятельности, заявленные по ОКВЭД, с реальными»<sup>266</sup>.

Как отмечалось ранее, сегодня не существует исчерпывающего перечня действий для налогоплательщиков в целях соблюдения должной степени осмотрительности. Данный перечень может значительно различаться для разных видов операций. Это обуславливает тот факт, что для разных видов операций может быть достаточен различный объем документов и действий.

Поэтому полученные налогоплательщиком данные в любом случае должны быть рассмотрены через призму каждой конкретной операции. В частности, если компания планирует приобрести юридические услуги, то отсутствие складских помещений не будет являться условием, препятствующим оказанию услуг.

Сами по себе полученные данные о потенциальном контрагенте не всегда достоверно свидетельствуют о надежности потенциального контрагента, а также о возможности или невозможности исполнить взятые на себя

---

<sup>265</sup> Там же.

<sup>266</sup> Карта надежности [Интервью с К. Гин, Е. Констандиной] // Журнал «Расчет». Апрель 2021. С. 30.



обязательства. Однако, представляется, что в целях соблюдения налогоплательщиками должной осмотрительности необходимо в той или иной степени и в зависимости от каждой конкретной операции обращать внимание, в том числе, например, на следующие обстоятельства:

— *Численность сотрудников контрагента* – критерий, который исследуется налоговыми органами при проведении каждой налоговой проверки. Ни один акт налоговой проверки сегодня не обходится без претензии налогового органа о том, что в штате контрагента отсутствовал персонал, достаточный для исполнения взятых на себя обязательств.

Безусловно, данный критерий является значимым. Вместе с тем, во-первых, налоговые органы зачастую не принимают во внимание возможность привлечения исполнителей на основании гражданско-правовых договоров. А, во-вторых, налоговые органы не всегда учитывают характер спорных сделок.

Так, например, «если ваше предприятие намерено заключить договор с организацией, которая будет заниматься продажей вашей продукции, то среднесписочная численность не имеет ключевого значения, если в такой компании работает три человека, то они могут выполнить условия договора»<sup>267</sup>. Главная задача в данном случае убедиться, что заявленного персонала будет достаточно для выполнения взятых на себя обязательств.

При этом в случае, если ваша компания намерена заказать строительство крупного бизнес-центра, то на численность персонала необходимо обратить особое внимание<sup>268</sup>. В случае, если численность персонала будет невысокой, у потенциального контрагента перед заключением договора следует запросить информацию о том, какими ресурсами будут выполнены обязательства по договору.

---

<sup>267</sup> Карта надежности [Интервью с К. Гин, Е. Констандиной] // Журнал «Расчет». Апрель 2021. С. 30.

<sup>268</sup> Там же. С. 31.

- **Массовый адрес регистрации контрагента.** Еще один критерий, на который также зачастую обращают внимание налоговые органы в актах налоговых проверок. Вместе с тем данный критерий не всегда негативно характеризует потенциального контрагента и в любом случае необходимо отдельно уточнить, где именно зарегистрировано предприятие. Например, «Москва-сити – центр деловой жизни города, район, в котором престижно иметь офис, с одной стороны, а с другой – ярчайший пример массового адреса регистрации компаний»<sup>269</sup>.
- Участие генерального директора контрагента в нескольких организациях, или так называемый критерий «массового директора».
- **Время деятельности** потенциального контрагента – еще один критерий, на который обращают внимание налоговые органы.
- **Отсутствие налоговой задолженности у контрагента (потенциального контрагента), надлежащее исполнение контрагентом налоговых обязанностей.**
- **Отсутствие или наличие у контрагента (потенциального контрагента) транспортных и основных средств, складских помещений для ведения деятельности.**

Указанный перечень обстоятельств, безусловно, является неполным и, безусловно, должен применяться в преломлении к определенным ситуациям. Обобщенный перечень обстоятельств, которые налоговые органы будут исследовать при оценке обстоятельств выбора налогоплательщиком контрагента перечислен в п. 15 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

Анализируя перечень данных обстоятельств следует заключить, что проявить должную, а ныне и коммерческую осмотрительность, означает проверить контрагента. А проверка контрагента, в свою очередь, означает необходимость убедиться, что контрагент является правосубъектной

---

<sup>269</sup> Там же. С. 31.

организацией и ведет реальную экономическую (предпринимательскую) деятельность.

Соответственно, чем более тщательно налогоплательщик проведет проверку своего потенциального контрагента, тем больше шансов у него будет в последующем в случае возникновения спора с налоговым органом отстоять свое право на учет своих расходов и вычетов по НДС в составе налоговой базы.

### ***§ 6. Предмет доказывания при установлении деловой цели***

Одним из обстоятельств (критериев) доказывания в налоговых спорах о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» контрагентами, как правило, является доказывание отсутствия деловой цели совершения спорных хозяйственных операций и, соответственно, доказывание наличия деловой цели налогоплательщиком.

В соответствии с п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 «налоговая выгода не может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)».

Пленум ВАС РФ в п. 9 указанного постановления отмечает, что «установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности».

И «при этом речь идет именно о намерениях и направленности этой деятельности, а не о ее результате»<sup>270</sup>.

---

<sup>270</sup> См.: Васильева Е.Г. Налоговая выгода: Монография. Юрлитинформ. 2015. 175 с.

Следуя смыслу Постановления Пленума ВАС РФ № 53, судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществить реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Таким образом, как совершенно справедливо отмечает Е.А. Цветкова, «деловая цель предполагает, что сделка должна иметь цель, отличную от получения налоговой выгоды, и быть направлена на реализацию хозяйственных операций и может применяться судами как самостоятельно, так и совместно с другими доктринами»<sup>271</sup>.

Б.Я. Брук отмечает неоднородность концепции необоснованной налоговой выгоды, содержащей несколько взаимосвязанных доктрин<sup>272</sup>. Одной из таких доктрин является доктрина деловой цели (п.п. 3 и 9 Постановления Пленума ВАС РФ № 53). Автор отмечает, что «Смысл данной доктрины заключается в том, что в случае, если совершение налогоплательщиком тех или иных действий (хозяйственных операций) обусловлено (вызвано) не разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), а его намерением добиться снижения тем или иным способом величины налоговых обязательств, соответствующие действия при определении налоговых последствий деятельности налогоплательщика в расчет не принимаются (игнорируются) и, как следствие, он не получает того положительного налогового эффекта, на который рассчитывал. Следует отметить, что доктрина деловой цели подлежит применению не во всех случаях снижения размера налоговых обязательств

---

<sup>271</sup> Цветкова Е.А. Доктрина налоговой выгоды в правоприменительной практике // *Налоги*. 2017. № 6. С. 23-26.

<sup>272</sup> Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // *Закон*. 2016. № 5. С. 122-136.

налогоплательщика в результате совершения им тех или иных действий, а лишь постольку, поскольку налоговая составляющая была главным мотивом для совершения этих действий. В случае если налогоплательщик сумеет объяснить, зачем (с экономической точки зрения) ему понадобилось совершение определенной хозяйственной операции (или серии хозяйственных операций), то даже при установлении наличия у него дополнительного налогового мотива в совершении данной хозяйственной операции, связанного со снижением (при прочих равных) его налоговой нагрузки в результате структурирования деятельности определенным образом, доктрина деловой цели применяться не должна»<sup>273</sup>.

В августе 2017 года доктрина деловой цели была закреплена также в налоговом законодательстве, в частности в пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ. Положения указанной нормы указывают на то, что налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога, в том числе в случае, если основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) сумм налога.

В связи с этим ФНС России в письме от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» указала, что основной целью сделки должна являться разумная (деловая) цель. Налоговая цель не должна быть целью заключения сделок. В частности, «примером такой сделки может служить бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту»<sup>274</sup> (присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического риска, фактически совершенное не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования)».

Е.В. Тимофеев и Г.И. Гутиев отмечают, что «с учетом запрета на оценку целесообразности совершения налогоплательщиками тех или иных операций

---

<sup>273</sup> Брук Б.Я. Указ. соч. С. 122-136.

<sup>274</sup> Тимофеев Е.В., Гутиев Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям // Закон. 2018. № 11. С. 58-64.

суть принципа деловой цели заключается в недопустимости осуществления операций исключительно ради налоговой экономии»<sup>275</sup>.

С.Г. Пепеляев указывает на то, что «процесс доказывания по делам об отсутствии/наличии деловой цели хозяйственной операции предусматривает последовательное установление ряда факторов»<sup>276</sup>. По мнению автора, «выделяется три группы обстоятельств, которые подлежат доказыванию при установлении наличия или отсутствия деловой цели. К ним относятся: характерность (нехарактерность) спорных сделок для хозяйственного оборота; наличие или отсутствие деловой цели хозяйственной операции; является ли целью спорной сделки уменьшение налогов»<sup>277</sup>.

С.Г. Пепеляев отмечает, что концепцию деловой цели можно признать общим способом предотвращения уклонений от налогообложения, направленным на ликвидацию пробелов в законодательстве<sup>278</sup>.

Таким образом, с учетом изложенного можно заключить, что в целях доказывания наличия деловой цели, налоговый орган должен доказать три группы обстоятельств, а именно:

- (1) совершенная налогоплательщиком сделка (серия сделок) нехарактерна для хозяйственного оборота, а в коммерческой практике никто не поступает таким образом, то есть необходимо доказать «необычность» сделки (сделок);
- (2) наличие или отсутствие деловой цели хозяйственной операции;
- (3) направлена ли эта сделка (совокупность сделок) на снижение налога.

В свою очередь, налогоплательщик должен собрать доказательства в опровержение негативных предположений налогового органа. Кроме того, говоря о доказывании деловой цели необходимо понимать, что доктрина деловой цели является общей нормой и направлена на ликвидацию пробелов,

---

<sup>275</sup> Тимофеев Е.В., Гутиев Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям // Закон. 2018. № 11. С. 58-64.

<sup>276</sup> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2017. С. 771.

<sup>277</sup> Там же. С. 771.

<sup>278</sup> Там же. С. 774.

к ситуациям, которые регулируются специальными нормами, указанная доктрина неприменима.

### ***§ 7. Предмет доказывания надлежащей стороны исполнения договора (тест «на сторону договора»)***

И, наконец, тест «на сторону договора», иначе говоря, доказывание надлежащей стороны исполнения договора, направлен на противодействие работы с «техническими» компаниями.

Данный тест или доктрина (критерий) «на сторону договора» был сформулирован в выводах судебной практики и в августе 2017 года нашел законодательное закрепление в положениях пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ. В соответствии с положениями указанной нормы, налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога, в том числе в случае, если обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Указанная норма породила вопрос в научном сообществе о том, «что именно необходимо доказывать в рамках данного положения: исполнение юридических обязательств по договору контрагентом или необходимо искать и раскрывать фактического исполнителя»<sup>279</sup>.

Минфин России разъяснял, что в случае заключения налогоплательщиком (заказчиком) сделки с исполнителем (подрядчиком) обязательство, предусмотренное такой сделкой за исполнителем (подрядчиком), должно быть исполнено в целях соблюдения условия, предусмотренного пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, либо им непосредственно, либо исполнителем (субподрядчиком), которому передано на исполнение указанное обстоятельство по закону или в рамках договора с подрядчиком (письмо Минфина России от 20.10.2017 № 03-03-06/1/68944).

---

<sup>279</sup> Тимофеев Е.В., Гутиев Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям // Закон. 2018. № 11. С. 58-64.

По мнению ряда авторов, такой подход Минфина России «является неверным, поскольку речь в норме идет о юридическом, а не фактическом исполнении. В то же время под контрагентом должен пониматься реальный экономический субъект. Если он является таковым, то для налогоплательщика-приобретателя не должно иметь значения, каким именно образом обеспечил исполнение контрагент. Если дальше в цепочке контрагентов есть проблемы, то это должны быть уже проблемы контрагента, как приобретателя. Только такой подход может обеспечить исполнимость нормы – в силу явной невозможности для налогоплательщика проверить всю цепочку поставок, но при наличии возможности убедиться, что он сам имеет дело с реальной компанией»<sup>280</sup>.

Указанный подход представляется логичным и справедливым тем более с учетом конституционного ориентира, в соответствии с которым налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет<sup>281</sup>.

По общему правилу, сформулированному в мартовском письме ФНС России, «документы от «технической» компании не могут приниматься к учету, соответственно, подтверждать право на учет расходов и вычетов»<sup>282</sup>. При проведении теста «на сторону договора» налоговый орган должен собрать достаточное количество доказательств, свидетельствующих о том, что спорный контрагент является «технической», то есть неправосубъектной компанией.

Таким образом, тест «на сторону договора» является отдельным критерием от теста на реальность хозяйственной операции. При этом если контрагент налогоплательщика является фиктивным, то тест «на сторону

---

<sup>280</sup> Тимофеев Е.В., Гутиев Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям // Закон. 2018. № 11. С. 58-64.

<sup>281</sup> См.: Постановления Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 № 12-П, от 14.05.2003 № 8-П, от 22.11.2001 № 15-П // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

<sup>282</sup> Артюх А. Новый налоговый завет, или Вся статья 54.1 НК РФ в одном письме ФНС: инструкция по применению. Интернет-ресурс: [https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyy\\_nalogovyj\\_zavet\\_ili\\_vsya\\_statya\\_541\\_nk\\_rf\\_v\\_odnom\\_pisme\\_fns\\_instrukciya\\_po\\_primeneniyu](https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyy_nalogovyj_zavet_ili_vsya_statya_541_nk_rf_v_odnom_pisme_fns_instrukciya_po_primeneniyu) [Дата обращения: 20.09.2021].



договора» не выполняется и в данном случае необходимо исследовать, была ли реальность товара (работ, услуг). От реальности последнего зависят налоговые последствия по налогу на прибыль организаций и НДС.

### ***§ 8. Применение правил налоговой реконструкции по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде в судебном порядке***

В ряде случаев в отношении спорных ситуаций (сделок) может быть определен действительный размер налоговых обязательств, иначе говоря, может быть проведена налоговая реконструкция.

Последние рекомендации ФНС России, как было указано в § 6 Главы I настоящего диссертационного исследования, свидетельствуют о том, что налоговую реконструкцию сегодня необходимо и возможно провести на стадии проведения налоговой проверки при представлении налогоплательщиком возражения по акту налоговой проверки (п. 10 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@).

На сегодняшний день отсутствует единый подход по вопросу возможности применения правил налоговой реконструкции исключительно в порядке досудебного урегулирования налогового спора и невозможности ее реализации в суде. Анализ судебной арбитражной практики свидетельствует о следующем.

С 2006 года споры о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные операции с «техническими» компаниями, разрешалась на основании Постановления Пленума ВАС РФ № 53. Суды при исследовании и оценке доказательств налогового органа и налогоплательщиков изучали указанные в параграфах выше критерии (тесты/обстоятельства/доктрины).

Исход спора с точки зрения правомерности доначисления налоговыми органами налога на прибыль организаций, НДС, пени и привлечения к ответственности в виде штрафа, зависел от обстоятельств и доказательственной базы в каждом конкретном случае. При этом суды активно

исследовали все фактические обстоятельства каждого спора и оценивали правомерность налоговых доначислений и привлечения к налоговой ответственности, руководствовались всеми имеющими отношение к спору доктринами, в том числе принципом справедливости налогообложения. В ряде случаев, устанавливая, например, обстоятельства реальности поставки товара, суды указывали на необходимость определения действительного размера налоговой обязанности (так называемой налоговой реконструкции).

По такому пути, например, пошел Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ по делу ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций» в постановлении от 03.07.2012 № 2341/12. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ, установив реальность товара (металла, цемента, электродов, резины, аккумуляторов и отводов), признал правомерным учет затрат на спорный товар в составе расходов по налогу на прибыль организаций. При этом налогоплательщик в рассматриваемом случае должен был доказать рыночный размер расходов. В связи с тем, что реальный поставщик по данному делу известен не был, налогоплательщику было отказано в вычетах по НДС.

Тем не менее добиться применения правил налоговой реконструкции (определения действительных налоговых обязательств), как правило получалось только в судебном порядке<sup>283</sup>.

С момента вступления в силу Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>284</sup>, которым в НК РФ введены положения ст. 54.1 НК РФ, на сегодняшний день прошло уже более шести лет. Изначально предполагалось, что положения статьи объединят в себе весь накопленный в арбитражной практике опыт, который сложился, как минимум с 2006 года, и закрепят сформировавшиеся подходы к доказыванию по делам рассматриваемой

---

<sup>283</sup> См.: Констандина Е.И. Статья 54.1 НК РФ: практика применения. Интернет-ресурс: [https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya\\_54\\_1](https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya_54_1) [Дата обращения: 25.12.2021].

<sup>284</sup> Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

категории. Однако положения статьи были сформулированы несколько иначе, и налоговая служба признала данные положения совершенно новым подходом, ранее не закрепленным ни в судебной арбитражной практике, ни в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53. Безусловно, это привело к огромному количеству вопросов, в том числе и к вопросу о применимости правил налоговой реконструкции при рассмотрении споров с учетом положений статьи 54.1 НК РФ.

После вступления в силу статьи 54.1 НК РФ налоговая служба также начала менять стандарт доказывания необоснованности получения налоговой выгоды. Налоговый орган стал не только отказывать компаниям в вычетах по НДС и расходах по налогу на прибыль организаций, но и настаивал на том, что наличие в «цепочке» «технической» компании свидетельствует непосредственно об умысле налогоплательщика. Первоначальное прочтение положений статьи 54.1 НК РФ, по мнению ФНС России, в целом не предполагало проведения налоговой реконструкции<sup>285</sup>.

По мнению ФНС России и Минфина России, изложенному, например, в совместном письме от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, при принятии ст. 54.1 НК РФ «законодатель фактически ограничил право учесть расходы и вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах».

Это привело к тому, что к концу 2020 года 80% налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде разрешалось в пользу налоговых органов<sup>286</sup>. В доктрине справедливо отмечается, что «суды стали отказывать налогоплательщику в понесенных расходах, обосновывая это тем, что документы, представленные налогоплательщиками в ходе налоговой проверки в обоснование применения налоговых вычетов и в подтверждение расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, не соответствует

---

<sup>285</sup> См.: Констандина Е.И. Указ.соч.

<sup>286</sup> Интернет-ресурс: <https://www.rbc.ru/economics/16/12/2020/5fd33d389a79472295685f6d> [Дата обращения: 30.01.2022].

фактическим обстоятельствам, содержат недостоверные сведения»<sup>287</sup>. Иначе говоря, наличие в «цепочке» договорных отношений «технической» компании влекло отказ в вычетах и расходах и в налоговой реконструкции.

При этом «при отказе в налоговой реконструкции на налогоплательщика возлагается налоговая нагрузка в виде уплаты налога на прибыль с выручки и полностью ложится бремя уплаты налога на добавленную стоимость без возможности применения налоговых вычетов, что ведет к неоправданной налоговой нагрузке без учета произведенных расходов»<sup>288</sup>. Таким образом, за период с августа 2017 года сложилась ситуация, при которой многие налогоплательщики просто «не доживали» до судебного разбирательства.

Ситуация осложнялась также тем, что после вступления в силу ст. 54.1 НК РФ отсутствовал единый подход для разрешения споров о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями. Не было единого подхода и внутри судебной системы. При этом некоторые суды применяли налоговую реконструкцию.

На сегодняшний день говорить о сформировавшейся судебной практике в части возможности применения правил налоговой реконструкции в судебном порядке еще рано, однако некоторые положительные для бизнеса тенденции уже однозначно прослеживаются по большей части в сфере поставки товаров.

Итак, «обобщая следует отметить, что анализ судебной практики и собственного практического опыта свидетельствует о том, что:

- сегодня «налоговая реконструкция» проводится не только на досудебном этапе, но и в суде»<sup>289</sup>,
- как по налогу на прибыль организаций, так и по НДС,

---

<sup>287</sup> Цветкова Е.А. Трансформация защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при налоговой реконструкции: влияние правовых позиций Конституционного Суда РФ и правоприменительной практики // Финансовое право. 2021. № 9. С. 32-35.

<sup>288</sup> Там же.

<sup>289</sup> См. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: монография (под ред. Д.В. Тютинина). – «Проспект», 2020 // СПС «Гарант».

- вне зависимости от установления налоговым органом умысла в действиях налогоплательщика, а также
- вне зависимости от того, каким образом у налогового органа появились документы о реальности поставки (выполнении работ/оказании услуг): самостоятельно в рамках проведения проверки либо вследствие «раскрытия» таких документов налогоплательщиком.

Ниже будет приведен ряд способов проведения налоговой реконструкции в отношении по большей части спорных ситуаций по поставкам товара, в которых, по мнению налоговых органов, были задействованы «технические» компании. Указанные способы сформировались на основании анализа текущей судебной арбитражной практики и собственного практического опыта, в связи с чем нижеприведенный перечень ситуаций может являться неисчерпывающим.

- ***Налоговая реконструкция по налогу на прибыль организаций и НДС в случае, когда реальный поставщик установлен и он является плательщиком НДС***

Одним из самых распространенных способов проведения налоговой реконструкции является определение налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций и НДС в случае, когда реальный поставщик (исполнитель, подрядчик) установлен и он является плательщиком НДС.

Это самый удобный для налоговых органов и судов вариант проведения налоговой реконструкции, поскольку в данном случае проверяющие органы и суды определяют действительный размер налоговых обязательств по документам реального поставщика (исполнителя, подрядчика), то есть по товарным накладным и счетам-фактурам (УПД) и исходя из объемов и стоимости, указанных в документах реального поставщика (исполнителя, подрядчика).

Условную точку в возможности и необходимости проведения налоговой реконструкции указанным способом причем как на досудебном этапе, так и в

суде, поставило дело в отношении ООО «Спецхимпром»<sup>290</sup> судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда отправила на новое рассмотрение. Во время проверки налоговый орган установил, что компания «Спецхимпром» покупала товар у производителя, минуя спорных контрагентов. Документы, на основании которых можно рассчитать расходы и налоговые вычеты по НДС, также имеются в материалах проверки. По мнению представителей ООО «Спецхимпром», рассчитанные пени и штрафы должны быть скорректированы с учетом уменьшения доначисленных НДС и налога на прибыль.

В определении от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 Верховный суд указал на то, что при включении в цепочку поставщиков «технических» компаний и при наличии у налогового органа доказательств, которые помогают установить реального поставщика (вне зависимости от того, были ли раскрыты такие обстоятельства налогоплательщиком), то необоснованной должна признаваться только наценка, приходящаяся на «технических» поставщиков.

При новом рассмотрении Арбитражный суд города Москвы удовлетворил требования Общества в части, применив правила налоговой реконструкции как по налогу на прибыль, так и по НДС. При этом в основу расчета действительных налоговых обязательств были положены документы и параметры реализации товара, осуществленной производителем, в том числе книги продаж<sup>291</sup>.

Таким образом, представляется, что, по существу, не имеет значения, как документы оказались в распоряжении налоговой. Если налоговый орган во время проверки выявил реального контрагента, то налоговые последствия необходимо рассчитывать исходя из параметров реальной сделки. Иными словами, проверяющие должны снять только наценку, которая приходится на «технические» компании.

---

<sup>290</sup> Определение Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

<sup>291</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы по делу № А40-131167/20-20-2033 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

Таким образом, Верховный суд Российской Федерации поставил некую точку, которой подтвердил, что с момента вступления в силу положений ст. 54.1 НК РФ ничего не поменялось. Налоговые органы обязаны определять действительный размер налоговых обязательств причем как по налогу на прибыль организаций, так и по НДС.

В настоящее время уже можно отметить, что дело организации ООО «Спецхимпром» помогает сформировать единый подход по применению налоговой реконструкции, в том числе в отношении того, на какой стадии (судебной или досудебной) это необходимо и возможно осуществить. А также с учетом знания налогоплательщика о «техничности» компании на стороне поставщика, а в распоряжении налоговой имеются документы, которые позволяют установить действительные налоговые обязательства<sup>292</sup>. Сегодня уже приняты судебные акты, в которых суды подтверждают не только возможность, но и необходимость применения правил налоговой реконструкции (определения действительного размера налоговых обязательств) как на судебной стадии, так и на досудебном этапе в случае наличия у налогового органа документов, на основании которых такой действительный размер возможно осуществить<sup>293</sup>.

Еще одним делом, в котором были применены правила налоговой реконструкции, является дело № А45-17529/2021 в отношении АО Новосибирский механический завод «Искра» (далее – компания, НМЗ «Искра») <sup>294</sup>. Компания в целях изготовления детонатора промежуточного ступенчатого ДПМС-1 заключила договор на поставку комплектующих

---

<sup>292</sup> См.: Констандина Е.И. Статья 54.1 НК РФ: практика применения. Интернет-ресурс: [https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya\\_54\\_1](https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya_54_1) [дата обращения: 12.10.2022].

<sup>293</sup> См., например, постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.04.2022 по делу № А76-6121/2021; постановление Арбитражного суда Уральского округа от 06.08.2021 по делу № А76-11675/2020, определением Верховного Суда РФ от 30.11.2021 № 309-ЭС21-22364 отказано в передаче кассационной жалобы в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ; постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 15.02.2022 по делу № А45-17529/2021 // СПС «КонсультантПлюмс»: Судебная практика.

<sup>294</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.04.2022 по делу № А45-17529/2021. Определением Верховного Суда РФ № 304-ЭС22-11741 от 27.07.2022 отказано в передаче для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ. // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

материалов. НДС с указанной операции компания заявила к вычету, а затраты на приобретение товара включила в состав расходов по налогу на прибыль организаций.

Налоговый орган указал на то, что контрагенты являлись техническими компаниями – не вели обычную хозяйственную деятельность и не могли изготовить или закупить спорный товар (отсутствие персонала, основных средств, оборудования, транспортных средств, производственных мощностей). По мнению налогового органа, фактически поставка осуществлялась напрямую заводом-изготовителем в адрес компании, что подтверждалось, в том числе следующим:

- Протоколы допроса директора, заведующего склада, водителя компании, которая привлекалась для транспортировки.
- Протокол допроса директора завода-изготовителя, который подтвердил, что товар доставлялся в адрес компании, привлекаемой для транспортировки, а оттуда в адрес НМЗ «Искра».
- Противоречивые показания генерального директора НМЗ «Искра».
- Отсутствие договоров и оплаты между контрагентами 1-го и 2-го звена, а также между заводом-изготовителем и компанией, привлекаемой для транспортировки.
- Паспорта качества, которые свидетельствовали о том, что производителем комплектующих материалов являлся завод-изготовитель.

Суд установил реальность хозяйственных операций непосредственно с заводом-изготовителем и дальнейшее использование товара. В связи с чем действительный размер налоговых обязательств по налогу на прибыль и НДС суд определил, исходя из установленных обстоятельств, в том числе товарных накладных и счетов-фактур, представленных заводом-изготовителем.

Еще одним наглядным примером проведения налоговой реконструкции указанным способом является дело № А27-25588/2019 в отношении ОАО «Кемеровская фармацевтическая фабрика», фабула которого схожа с



делом АО «Кузбассконсервмолоко». Фабула состояла в том, что компания заключила с поставщиками договоры на поставку пластмассовых канистр и стеклянных флаконов, в которые планировала размещать свою продукцию. С этих операций фабрика заявила вычета по НДС и учла затраты в составе расходов по налогу на прибыль организаций.

Налоговый орган в ходе контрольных мероприятий доказал, что в действительности компания покупала канистры и флаконы напрямую у заводов-изготовителей. Спорные поставщики включались в документооборот, чтобы искусственно увеличивать стоимость товаров. А значит, для увеличения расходов по налогу на прибыль организаций и завышения вычетов по НДС. В ходе проведения налоговой проверки налоговый орган доказал фиктивность (номинальность) контрагентов и сняла полностью расходы и вычеты по НДС.

Арбитражный суд Кемеровской области в решении от 18.08.2020 по делу № А27-25588/2019 пришел к выводу о том, что необходимо снять наценку, приходящуюся на спорных контрагентов, и оставить расходы и вычеты по НДС в той части, которую действительно понес налогоплательщик при покупке товаров напрямую у заводов-изготовителей.

- ***Налоговая реконструкция по налогу на прибыль организаций в случае, когда реальный поставщик установлен, но он не является плательщиком НДС***

Одной из распространенных ситуаций на практике сегодня является ситуация установления (налоговым органом, судом, «раскрытия» налогоплательщиком) реального поставщика товара, который применяет специальные налоговые режимы и не является плательщиком НДС.

Одним из общеизвестных налоговых споров, иллюстрирующих указанную ситуацию, и напрямую касающихся возможности применения правил налоговой реконструкции при разрешении споров, в том числе с учетом применения статьи 54.1 НК РФ, является дело

АО «Кузбассконсервмолоко»<sup>295</sup>. Фабула дела состояла в том, что компания заключила договоры с контрагентами на поставку сырого молока. С этих операций компания приняла НДС к вычету, а затраты на закупку товара включила в расходы по налогу на прибыль организаций. Налоговый орган посчитал, что контрагенты компании были фиктивными, а в действительности молоко доставляли не спорные контрагенты, а сельхозпроизводители. При таких обстоятельствах инспекция увидела умысел в действиях компании посредством встраивания контрагентов в цепочку (документооборот) для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций и НДС. Соответственно, компании было отказано в расходах и вычетах по НДС в полном объеме.

Арбитражный суд Западно-Сибирского округа при вынесении решения отметил, что необходимо принимать во внимание реальность сделки. Компания в действительности приобретала сырое молоко, однако не у заявленных ею контрагентов, а у сельхозпроизводителей напрямую. Суд также указал, что выявление налоговым органом недобросовестных умышленных действий налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, не снимает с налогового органа обязанностей по определению действительного размера налоговых обязательств налогоплательщика, хотя и возлагает на последнего риски, связанные с применением расчетного метода. Кроме того, суд указал, что введение статьи 54.1 НК РФ не изменило ранее выработанных судебной практикой подходов.

Как справедливо отметил суд, введение в силу положений статьи 54.1 НК РФ не было направлено на изменение принципов правового регулирования в сфере налогообложения, введение дополнительных составов налоговых правонарушений и санкций, сужение полномочий налоговых органов. В связи с вышеуказанным суд пришел к выводу, что налоговый орган обязан был проверить, осуществлялись ли в действительности какие-либо хозяйственные

---

<sup>295</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 по делу № А27-17275/2019 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

операции под прикрытием формального документооборота, выявить их действительный экономический смысл и определить действительный размер соответствующих налоговых обязательств.

Следует отметить, что позиция судов разных инстанций по данному делу была неоднородной. Первая инстанция признала необходимым применение правил налоговой реконструкции. Апелляционная инстанция Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2020 № 07АП-8985/19 по делу № А27-17275/2019<sup>296</sup> решение первой инстанции отменила и приняла новый судебный акт. По мнению судебной коллегии, положения статьи 54.1 НК РФ:

- являются новым подходом, не основанным на ранее сформированной судебной пратике;
- не содержат обязанности налогового органа проводить реконструкцию налоговых обязательств расчетным путем.

Однако Постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 <sup>297</sup> оставлено в силе решение суда первой инстанции, подтвердившее право налогоплательщика на налоговую реконструкцию в части налога на прибыль организаций. Суд отметил, что встраивание «технической» компании с учетом реального приобретения у реального поставщика предполагает доначисление суммы налога на прибыль организаций таким образом, как если бы договоры заключались напрямую с сельхозпроизводителями. В связи с тем, что сельхозпроизводители применяли специальный налоговый режим и не являлись налогоплательщиками НДС, компании было отказано в вычете НДС.

---

<sup>296</sup> Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2020 № 07АП-8985/19 по делу № А27-17275/2019 // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

<sup>297</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 по делу № А27-17275/2019 // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

Дело № А76-11675/2020 ООО Комбикормовый завод «Здоровая ферма»<sup>298</sup> является неким продолжением истории ООО «Кузбассконсервмолоко». Фабула дела также состояла в том, что компания заключала договоры на поставку зерна и масла рапсового с контрагентами. НДС компания приняла к вычету, а затраты на приобретение зерна и масла рапсового включила в состав расходов по налогу на прибыль организаций.

Налоговый орган указал на то, что компания организовала формальный документооборот с контрагентами. Контрагенты не имели ресурсов для поставки товаров и не вели реальной деятельности. Фактически компания закупала зерно и масло рапсовое напрямую у сельхозпроизводителей, о чем свидетельствовали протоколы допроса водителей, сотрудников компании, руководителей контрагентов, банковские выписки и ряд иных доказательств. В результате налоговой проверки в вычетах по НДС и учете в составе расходов затрат по налогу на прибыль организаций было отказано.

Суд при рассмотрении дела удовлетворил требования компании в части и подтвердил право компании на применение налоговой реконструкции в части налога на прибыль организаций с учетом реальности поставки товара и факта его дальнейшей реализации, а также того, что компания не уклонялась от раскрытия информации о фактической стоимости сделок.

При этом размер понесенных расходов определен исходя из параметров реального исполнения на основании представленных расчетов компании и данных налоговой проверки. В вычетах по НДС было отказано в связи с тем, что источник для получения вычета отсутствовал – сельхозпроизводители не являлись налогоплательщиками по НДС и применяли специальный налоговый режим в виде ЕСНХ или УСН.

---

<sup>298</sup> Постановление Арбитражного Суда Уральского округа по делу от 06.08.2021 по делу № А76-11675/2020, Определением Верховного Суда РФ от 30.11.2021 № 309-ЭС21-22364 отказано в передаче в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

Аналогичного подхода суды придерживались и в дальнейшем, например, по делу № А64-654/2020 в отношении АО «Маслосырзавод «Новопокровский», где также были доказаны обстоятельства исполнения обязательств реальными поставщиками, которые применяли специальные налоговые режимы. В связи с этим налоговая реконструкция была применена только по налогу на прибыль организаций.

▪ ***Налоговая реконструкция по налогу на прибыль организаций в случае соответствия цен по спорным сделкам рыночному уровню***

Еще одним вариантом проведения налоговой реконструкции является определение действительного размера налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций в случае, если цены налогоплательщика по спорным сделкам соответствуют рыночному уровню. В данном случае суды признают правомерными доводы налогового органа об отказе в вычетах по НДС, однако не принимают аргументы о необходимости исключения из расходов затрат на спорные сделки. В вычетах по НДС отказывается при условии доказывания непроявления налогоплательщиком должной (коммерческой) осмотрительности. Соответственно, с учетом реальности сделки, но выполнения этой сделки неустановленным лицом, что соответственно, влечет отсутствие в бюджете сформированного источника для НДС, в вычете по НДС отказывается.

Указанный способ определения действительного размера налоговых обязательств применялся в нескольких регионах, и, надо отметить, неохотно воспринимается судами на практике. Вместе с тем представляется, что именно указанный способ определения действительного размера налоговых обязательств является продолжением развития такого подхода, сформулированного в деле ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций» в постановлении от 03.07.2012 № 2341/12 Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ. Наглядным примером указанной ситуации является спор в отношении ООО «ЮПРОС», в котором налоговый орган доказывал необоснованность получения налогоплательщиком налоговой

выгоды в связи с самостоятельным выполнением последним всего объема работ<sup>299</sup>.

По данному делу суды трех инстанций признали правомерным применение правил «налоговой реконструкции» по налогу на прибыль организаций, указав на следующее:

- вопреки мнению инспекции, в отношении налога на прибыль положения ст. 54.1 НК РФ не позволяют исключить спорные расходы при недосказанности факта самостоятельного выполнения налогоплательщиком спорных работ;
- налоговый орган должен определить действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика за проверяемый период;
- инспекция не установила действительный размер налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций, расчетный метод не применила, что влечет доначисление налога на прибыль в большем размере.

Представляется, что указанный способ является правомерным и должен применяться на практике на уровне с другими вариантами.

- ***Налоговая реконструкция по налогу на прибыль и НДС на основании данных АСК НДС-2***

Заключительным, но не менее важным является еще один вариант проведения налоговой реконструкции по налогу на прибыль организаций и НДС по данным базы АСК НДС-2.

Указанный способ не является распространенным в судебной практике, но имеет право на существование.

И наглядным примером указанного варианта является дело в отношении ООО «Компания «Интегрита»<sup>300</sup>. В указанном деле суд применил метод

---

<sup>299</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.03.2020 по делу № А56-50990/2019, Определением Верховного Суда Российской Федерации от 11.06.2020 № 307-ЭС20-8927 отказано в передаче в судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации // СПС «КонсультантПлюс»: судебная практика.

<sup>300</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.08.2022 по делу № А41-12402/2020 // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

«налоговой реконструкции» по НДС и налогу на прибыль организаций, основанный только на основании данных о «разрывах» ресурса «АСК НДС-2» (в рамках расчетного метода на основании пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Иными словами, суд произвел расчет без учета данных о параметрах реального исполнения сделки между ООО «Компания «Интегрита» и его контрагентом, а применил расчетный метод с учетом неумышленной формы вины налогоплательщика, реальности сделок со спорным контрагентом, данных о «налоговых разрывах» на основании АИС АСК НДС-2. Расчет был произведен следующим образом: по НДС из налоговой базы были исключены суммы НДС, которые, по данным налогового органа, не поступили в бюджет. А налог на прибыль организаций определен расчетным методом из суммы НДС.

Безусловно, говоря о вариантах применения правил налоговой реконструкции, необходимо отметить, что и случаи отказа в определении действительного размера налоговых обязательств также на практике встречаются. В частности, суды могут отказать в проведении налоговой реконструкции в случае наличия в действиях налогоплательщика умысла и «нераскрытия» реального исполнителя.

Так, по делу ООО «Фирма Мэри»<sup>301</sup> заключила контракты с транспортными компаниями. Они должны были доставлять хлеб и хлебобулочные изделия фирмы в ее розничные магазины. В действительности налоговый орган установил, что фирма доставляла продукты до магазинов своими силами. Во время проверки налоговый орган выяснил, что контрагенты были фиктивными (номинальными), в связи с чем отказала фирме в вычете НДС и учете расходов на прибыль организаций.

Верховный Суд РФ поддержал позицию налогового органа, так как ООО «Фирма Мэри» не раскрыла сведения о реальных обстоятельствах сделок

---

<sup>301</sup> Определение Верховного Суда РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019. Определением Верховного Суда РФ от 09.08.2021 № 215-ПЭК21 отказано в передаче надзорной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Президиума Верховного Суда РФ // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

по транспортировке. То есть суд не получил информацию о том, кто действительно доставлял хлебобулочную продукцию до магазинов и какая часть денег была направлена на оплату транспортных услуг. Поскольку не был раскрыт реальный контрагент и фактические затраты на транспортные услуги, значит, и реконструкцию провести невозможно.

Несмотря на наличие негативной судебной практики, следует констатировать, что на данный момент возможность определения действительного размера налоговых обязательств признается как на досудебном этапе, так и судами.

В доктрине также отмечается, что несмотря на существующую на данный момент в определенной степени неоднородность судебной арбитражной практики по данному вопросу, правовые позиции Конституционного Суда РФ в 2020 году не претерпели существенных изменений<sup>302</sup>. Напротив, Конституционный Суд РФ высказался о применении расчетного метода в отношении НДС и налога на прибыль, указав на то, что «позиция суда относительно положений, регулирующих вопросы уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, сама по себе не допускает возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов размере больше, чем это установлено законом»<sup>303</sup>. Это в свою очередь, «дает основание говорить о том, что основной тенденцией в развитии налоговой реконструкции является необходимость в защите прав и законных интересов налогоплательщиков»<sup>304</sup>.

Таким образом, представляется, что последние судебные акты Верховного Суда РФ, последние обширные мартовские разъяснения ФНС России, а также совершенно определенная позиция Конституционного Суда РФ о необходимости учитывать законные интересы налогоплательщика, будут

---

<sup>302</sup> См.: Цветкова Е.А. Указ. соч. С. 32-35.

<sup>303</sup> См. Определение Конституционного Суда РФ от 26.03.2020 № 544-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Заводоуковский маслозавод» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 122, статьей 169, пунктом 1 статьи 171, пунктом 1 статьи 172, статьей 247, пунктом 1 статьи 252, подпунктом 1 пункта 1 статьи 253 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс»: судебная практика.

<sup>304</sup> См.: Цветкова Е.А. Указ. соч. С. 32-35.



восприняты последующим практическим опытом применения положений ст. 54.1 НК РФ при разрешении споров о необоснованной налоговой выгоде, полученной, в том числе в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «технической» компанией, а судебная арбитражная практика по вопросу возможности применения правил налоговой реконструкции станет последовательной и единообразной, поскольку обратное «ведет к нарушению принципа баланса частных и публичных интересов и негативно сказывается как на развитии бизнеса, так и на привлекательности Российской Федерации как налоговой юрисдикции»<sup>305</sup>.

В связи с тем, что споры о налоговой выгоде являются достаточно распространенными и касаются если не каждого, то большого количества налогоплательщиков, можно предположить, что в ближайшее время высшими судебными инстанциями арбитражных судов будет сформирована единая позиция относительно правомерности применения правил «налоговой реконструкции» в рамках ст. 54.1 НК РФ, подобно тому, как высшие судебные инстанции разъясняют, какие доказательства допустимы для оценки материально-правовых требований<sup>306</sup>. Представляется, что формирование такой позиции с учетом интересов налогоплательщиков было бы наиболее разумно и объективно, соответствовало бы как налоговому законодательству, так и выработанным подходам судебной практики, руководящим разъяснениям высших судов, а также не допустило бы неправомерного возложения на налогоплательщиков дополнительного налогового бремени.

---

<sup>305</sup> См.: Цветкова Е.А. Указ. соч. С. 32-35.

<sup>306</sup> См.: Щербакова И.В. Предмет доказывания в российском арбитражном процессе // Арбитражный и гражданский процесс. 2018. № 8. С. 42-48.

## Заключение

Итак, проведенное исследование свидетельствует о том, что споры о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с компаниями, которые, по мнению налоговых органов являются «техническими», - одна из наиболее распространенных категорий споров, вытекающих из публичных правоотношений.

Концепция необоснованной налоговой выгоды и закрепленные в ст. 54.1 НК РФ положения, признаются общим антизлоупотребительным (антиуклонительным) правилом, являются мировым трендом и направлены на противодействие уклонению от уплаты налогов и получение необоснованной налоговой выгоды в результате применения искусственных структур (тех самых «технических» компаний»). Это свидетельствует о значимости проблемы не только в России, но и во всем мире.

Порядок и цели оспаривания ненормативных правовых актов по делам о необоснованной налоговой выгоде, перечень фактов, входящих в круг доказывания, и доказательств, в некоторой степени обусловлены характером деятельности и объемом полномочий налоговых органов в ходе проведения контрольных мероприятий, в частности налоговых проверок.

Важно подчеркнуть, что в настоящее время отмечается высокая значимость досудебного порядка урегулирования налогового спора. Вместе с тем достигнуть удовлетворяющего обе стороны решения на досудебном этапе проблематично. Отчасти это объясняется тем, что сегодня на досудебном этапе принципы, присущие арбитражному процессу, такие, как принцип состязательности и непосредственности, не могут быть реализованы в полной степени.

При этом необходимо отметить, что в досудебном порядке прослеживается совпадение понятийного аппарата, дублирование применимых в арбитражном процессе институтов, схожесть этого порядка с арбитражным процессом, стремление за счет урегулирования на досудебной

стадии споров, снизить судебную нагрузку. Все эти факторы повышают значимость этой процедуры и предоставляют возможность урегулирования спора.

Однако несмотря на такую схожесть арбитражного процесса с досудебным, необходимо констатировать, что на текущий момент все еще большое количество споров не удается разрешить на досудебном этапе, что говорит о недостаточной эффективности данного порядка и существенном значении роли суда.

По спорам о необоснованной налоговой выгоде в настоящее время отсутствует единообразная судебная арбитражная практика. Вместе с тем представляется, что после выхода письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ и с учетом последних позиций Верховного Суда РФ в скором времени судебная практика будет постепенно унифицирована.

Анализ судебной практики свидетельствует о том, что доказывание споров о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные операции с компаниями, которые, по мнению налоговых органов являются «техническими», строится на основании сформировавшихся на основании Постановления Пленума ВАС РФ № 53 судебных доктрин. В частности, на основании реальности хозяйственной операции, осмотрительного поведения налогоплательщика, деловой цели, которая должна быть отличной от налоговой экономии, действительного экономического смысла операции (приоритета существа над формой), а также надлежащей стороны исполнения договора.

Анализ судебных доказательств по указанной категории споров свидетельствует о том, что наиболее распространенными являются письменные доказательства, в том числе протоколы допроса, и экспертные заключения. При этом необходимо отметить, что анализ рассмотренных в последнее время налоговых споров свидетельствует о том, что выстроить позицию по налоговому спору о необоснованной налоговой выгоде на одних лишь протоколах допроса по-прежнему будет невозможно;

доказательственное значение протоколы допроса будут иметь только в совокупности с письменными доказательствами.

Относительно возможности применения правил налоговой реконструкции сегодня не достигнуто единого понимания. Вместе с тем, ФНС России не отрицает возможность ее применения и перечисляет ситуации, в которых могут быть определены действительные налоговые обязательства налогоплательщика.

Представляется, что последующая практика споров о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные отношения с «технической» компанией, должна развиваться с учетом необходимости усовершенствования досудебной процедуры урегулирования налогового спора, а именно, развития на данной стадии принципов, присущих арбитражному процессу, в частности, принципа состязательности и непосредственности, введения экстерриториального рассмотрения материалов налоговой проверки. Кроме того, представляется, что с учетом, в том числе зарубежного опыта, позитивным шагом в развитии споров указанной категории может стать закрепление правил возможности применения налоговой реконструкции на уровне высших судебных инстанций, а также на законодательном уровне.

## Список литературы

### Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 и вступившими в силу 04.07.2020 (Указ Президента РФ от 03.07.2020 № 445 // Собрание законодательства Российской Федерации, 06.07.2020, № 27. ст. 4196).
2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, № 30, ст. 3012; 2018, № 32 (Часть II), ст. 5133.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
4. Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, № 30, 24.07.2017, ст. 4443.
5. Федеральный закон от 01.05.2016 № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства, № 18, от 02.05,2016, ст. 2506.
6. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР, № 15, от 11.04.1991, ст. 492.

### Монографии, учебники, учебные пособия

7. Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. М.: Юстиция, 2019. – 482 с.
8. Арбитражный процесс: учебник/ под ред. М.К. Треушникова. М.: Городец, 2020. – 816 с.
9. Борисов А.Н. Споры об обоснованности налоговой выгоды. Практические рекомендации для налогоплательщиков (издание второе, перераб. и доп.). – «Деловой двор», 2020 // СПС «Гарант».

10. Васьковский Е.В. Учебник гражданского процесса. М.: Изд. Бр. Башмаковых, 1917. – 429 с.
11. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения. М.: TAX TERRA OU, 2016. – 1690 с.
12. Гражданский процесс: учебник для вузов / отв. ред. К.И. Комиссаров, Ю.С. Осипов. М.: БЕК, 1996. – 475 с.
13. Гражданский процесс. Учебник/Под ред. М.К. Треушникова. М.: Городец, 2020. – 992 с.
14. Гражданское процессуальное право России: Учебник / Под ред. М.С. Шакарян. М.: Былина, 1996. – 403 с.
15. Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов-заочников. М.: Изд-во ВЮЗИ, 1950. – 199 с.
16. Клейнман А.Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе. М.-Л.: Издательство Академии наук СССР, 1950. – 72 с.
17. Коломыщев В.И. Письменные доказательства по гражданским делам. М.: Юрид. лит., 1978. – 103 с.
18. Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Под ред. В.В. Яркова. 4-е изд., испр. и перераб. Москва: Статут, 2020. – 1071 с.
19. Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации / Под ред. А.А. Иванова. М.: Городец, 2011. – 1152 с.
20. Комментарий к Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды» // Налоговед. 2007. № 2. – 35 с.
21. Курылев С.В. Избранные труды. Минск: Редакция журнала «Промышленно-торговое право», 2012. – 607 с.
22. Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск: Изд-во БГУ, 1969. – 204 с.

23. Малышев К.И. Курс гражданского судопроизводства. Т. 1. СПб.: Тип. Стасюлевича, 1874. – 437 с.
24. Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М.: Юстицинформ, 2009. – 528 с.
25. Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М.: Юстицинформ, 2006. – 528 с.
26. Налоговое право: учеб. для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. – 800 с.
27. Налоговое право: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Просвещение, 2017. – 736 с.
28. Нефедьев Е.А. Учебник русского гражданского судопроизводства. М.: Типография Императорского Московского Университета, 1909. – 404 с.
29. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: монография / Под ред. Д.В. Тютина. М., 2021. – 240 с.
30. Пучинский В.К. Гражданский процесс зарубежных стран / Под редакцией В.В. Безбаха. М.: Зерцало, 2007. – 520 с.
31. Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. М.: НОРМА, 2000. – 288 с.
32. Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. М.: НОРМА, 2013. – 256 с.
33. Сасов К.А. Судебные издержки налогоплательщика: теория и практика возмещения. М.: Редакция «Российской газеты», 2018. Вып. 3. – 144 с.
34. Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок. М.: НОРМА, 2015. – 176 с.
35. Советский гражданский процесс / Под ред. Калистратовой Р.Ф. М.: Юрид. лит., 1984. – 271 с.
36. Треушников М.К. Судебные доказательства. 5-е изд., доп. М.: Городец, 2018. – 304 с.

37. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций М., 2020. // СПС «КонсультантПлюс».
38. Хачев И.В. Гл. 2. Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действия (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц. Разд. III. Дела, возникающие из административных правоотношений // Особенности рассмотрения дел в арбитражном процессе: практ. пособие / отв. ред. А.А. Арифалин, И.В. Решетникова. М., 2006. – С. 422.
39. Шварц М.З. Некоторые вопросы правового регулирования письменных доказательств в ГПК и АПК // Новеллы гражданского процессуального права. М.: Изд-во МГЮА, 2004. – С. 108-113.
40. Юдельсон К.С. Избранное. Екатеринбург: Статут, 2005. – 615 с.
41. Юдельсон К.С. Судебные доказательства и практика их использования в советском гражданском процессе. М.: Госюриздат, 1956. – 251 с.
42. Якимов П. Письменные доказательства в практике арбитража. М.: Госюриздат, 1959. – 187 с.

#### **Диссертации, авторефераты диссертаций**

43. Горлачева М.И. Судебное обжалование решений налоговых органов. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2002. – 24 с.
44. Калпин А.Г. Письменные доказательства в судебной практике по гражданским делам. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 1966. – 20 с.
45. Курочкин Д.А. Общие правила о запрете обхода налогового закона (General anti-avoidance rules) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое исследование. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2020. – 30 с.
46. Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права. Диссертация ... канд. юрид. наук. Москва, 2019. – 303 с.
47. Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок в



арбитражном суде. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2015. – 29 с.

48. Смолина О.С. Доказывание и доказательства при оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок в арбитражном суде. Диссертация ... канд. юрид. наук. Москва, 2015. – 172 с.

49. Толкачев Д.Д. Проблемы доказывания по делам из налоговых правоотношений в арбитражном процессе. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2012. – 173 с.

### **Научные статьи**

50. Аникеева О.Е., Королева М.В., Брызгалин А.В., Ильиных Д.А., Тютин Д.В., Попкова Ж.Г., Шевченко А.И., Кульба Г.Ю., Пирого С.С., Пирого И.С. Трудовые отношения: вопросы и ответы // Налоги и финансовое право. 2014. № 10. – С. 8-146.

51. Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. – С. 109-115.

52. Артюх А. Новый налоговый завет, или вся статья 54.1 НК РФ в одном письме ФНС: инструкция по применению. Интернет-ресурс: [https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyj\\_nalogovyj\\_zavet\\_ili\\_vsya\\_statya\\_541\\_nk\\_rf\\_v\\_odnom\\_pisme\\_fns\\_instrukciya\\_po\\_primeneniyu](https://zakon.ru/blog/2021/3/12/novyj_nalogovyj_zavet_ili_vsya_statya_541_nk_rf_v_odnom_pisme_fns_instrukciya_po_primeneniyu).

53. Артюх А. Определение действительной налоговой обязанности в спорных ситуациях и расчетный метод — повод к размышлению // Zakon.ru. 2019.

54. Бациев В.В. В правилах статьи 54.1 НК РФ нет каких-либо содержательно новых требований // Закон. 2018. № 11. – С. 6-14.

55. Бациев В.В. Пределы осуществления прав в налоговой сфере: деловая цель против налоговой эффективности // Налоговед. 2019. № 12. – С. 18-37.

- 56.Бациев В.В. Статья 54.1 НК РФ и должная осмотрительность // zakon.ru.blog/2017/12/10. Интернет-ресурс: [https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya\\_54-1\\_nk\\_rf\\_i\\_dolzhnaya\\_osmotritelnost](https://zakon.ru/blog/2017/12/10/statya_54-1_nk_rf_i_dolzhnaya_osmotritelnost).
- 57.Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5. – С. 122-136.
- 58.Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. – С. 44-57.
- 59.Глушков А.Н. Судебная практика применения стандартов доказывания в России // Арбитражный и гражданский процесс. 2019. № 5. – С. 38-43.
- 60.Грубцова С.П. Правовая природа презумпций в судебном административном процессуальном праве // Арбитражный и гражданский процесс. 2019. № 1. – С. 43-45.
- 61.Дементьев И.В. Доказательства и доказывание в налоговом процессе // Журнал российского права. 2011. № 1. – С. 82-88.
- 62.Зарипов В. Налоговая реконструкция по 54.1 НК РФ: первая ласточка // Zakon.ru. 2019. 13 октября.
- 63.Илларионов А. Проект непротивления сторон. Медиация в налоговых правоотношениях // Финансовая газета. 2021. № 21-22. – С. 12-13.
- 64.Иншина Р.С. Досудебное обжалование решений налоговых органов, вынесенных по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок. 2020 // СПС «КонсультантПлюс».
- 65.Карта надежности [Интервью с К. Гин, Е. Констандиной] // Журнал «Расчет». 2021, апрель. – С. 30-31.

- 66.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.
- 67.Констандина Е.И. Статья 54.1 НК РФ: практика применения. Интернет-ресурс: [https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya\\_54\\_1](https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya_54_1)
- 68.Констандина Е.И. Необоснованная налоговая выгода: актуальные тенденции доказывания // Российский юридический журнал. 2020. № 3 (132). – С. 159-166.
- 69.Констандина Е.И. Протокол допроса свидетеля: доказательственное значение в налоговых спорах // Арбитражный и гражданский процесс. 2021. №7. С. 46-49.
- 70.Констандина Е.И., Ефименко Д. Анализ, тренды, прогнозы: Судебные споры // Журнал «Расчет». 2021. – С. 24-25.
- 71.Констандина Е.И., Гин К.С. Отраслевой контроль. Кого и как проверяют инспекторы // Журнал «Расчет». 2022, январь. С. 14-17.
- 72.Констандина Е.И. Налоговая реконструкция. Итоги // Журнал «Расчет». 2022. – С. 36-37.
- 73.Констандина Е.И., Гин. К.С. Как не ошибиться при выборе контрагента // Налоговые споры. 2022. № 3. С. 16-23.
- 74.Коммерческая осмотрительность. Проверяем потенциального делового партнера [Интервью с К. Гин, Е. Константиной] // Практическая бухгалтерия. 2021, апрель. – С. 18-22.
- 75.Космынина Е. Камеральная налоговая проверка // Налоговый вестник. 2012. № 4. – С. 48-64.
- 76.Кудрявцева Е.В. Институт раскрытия доказательств в России и Англии // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. № 1. – С. 13-15.
- 77.Кудрявцева Е.В. Раскрытие доказательств в российском и английском гражданском процессе // Вестник гражданского процесса. 2019. № 1. – С. 287-304/

78. Кузовков В.В. Протокол допроса свидетелей как доказательство в налоговых спорах: отвечает ли статья 90 НК РФ современным реалиям? // Налоговед. 2010. № 1. – С. 28-39.
79. Курочкин Д.А. Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС // Российский журнал. 2017. № 5. – С. 189-204.
80. Ларо М. Возмещение досудебных расходов налогоплательщика в США // Налоговед. 2011. – С. 70-81.
81. Лысенко Е.А. Концепция налоговой выгоды: о кодификации правовых доктрин // Налоговед. 2015. № 9. – С. 38-49.
82. Мясов Т.В. Необоснованная налоговая выгода и пределы осмотрительности налогоплательщика // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. – С. 34-44.
83. О развитии судебной и досудебной практики разрешения налоговых споров // Налоговед. № 12. Декабрь, 2011. V Международная научно-практическая конференция «Налоговые споры: опыт России и других стран», 26-27 октября 2011 г., Москва. – С. 10-15.
84. Путрова О.В., Ярославцева С.В. Доказательственная сила свидетельских показаний в налоговых спорах // Налоговед. 2010. № 11. – С. 20-29.
85. Разгильдеев А.В. Должная осмотрительность налогоплательщика: в каких случаях она необходима и что под ней подразумевается. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 29.11.2016 № 305-КГ16-10399 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2017. № 3. – С. 9-15.
86. Разгильдеев А.В. Развитие досудебного порядка урегулирования налоговых споров // Московский юрист. 2013. № 2. – С. 48-61.
87. Решетникова И.В. Доказательственное право Англии и США. Екатеринбург, 1997. // Государство и право. 1999. № 12. – С. 227-230.

88. Савсерис С.В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок // Налоговед. 2017. № 8. – С. 8-15.
89. Сасов К.А. Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? // Налоговед. 2016. № 11. – С. 24-33.
90. Сасов К.А. О толковании статьи 54.1 Налогового кодекса РФ // Налоговый вестник. 2020. № 3. – С. 31-35.
91. Сасов К.А., Овчарова Е.В. Проверка контрагентов по новым правилам // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2018. № 3. – С. 59-68.
92. Смолина О.С. Обобщенные доказательства по налоговым спорам // Налоговый вестник. 2013. № 11. – С. 75-86.
93. Смолина О.С. Понятие доказательства в арбитражном процессе // Право и управление. XXI век. 2016. № 2 (39). – С. 34-39.
94. Сорокин В.А. Третьи лица в налоговом споре: постановка проблемы // Арбитражный и гражданский процесс. 2019. № 8. – С. 3-8.
95. Тимофеев Е.В., Гутиев Г.И. Новый подход к налоговым злоупотреблениям // Закон. 2018. № 11. – С. 58-64.
96. Цветкова Е.А. Доктрина налоговой выгоды в правоприменительной практике // Налоги. 2017. № 6. – С. 23-26.
97. Цветкова Е.А. Трансформация защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при налоговой реконструкции: влияние правовых позиций Конституционного Суда РФ и правоприменительной практики // Финансовое право. 2021. № 9. – С. 32-35.
98. Черник И.Д. Письменные возражения на акт налоговой проверки // Налоговый вестник. 2012. № 9. – С. 58-64.
99. Щербакова И.В. Предмет доказывания в российском арбитражном процессе // Арбитражный и гражданский процесс. 2018. № 8. – С. 42-48.
100. Ядрихинский С.А. Принцип состязательности при административном рассмотрении налогового спора // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 12. – С. 69-75.

## Интернет-ресурсы

101. Интернет-ресурс:  
<https://www.rbc.ru/economics/16/12/2020/5fd33d389a79472295685f6d>  
[Дата обращения: 15.08.2021].
102. Констандина Е.И. Статья 54.1 НК РФ: практика применения // Интернет-ресурс: [https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya\\_54\\_1](https://focus.kontur.ru/site/news/22127-statya_54_1).
103. Интернет-ресурс  
[https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/8440212/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/8440212/) [Дата обращения: 26.01.2022].
104. Интернет-ресурс:  
[https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/10574446/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10574446/) [Дата обращения: 26.01.2022].
105. Интернет-ресурс:  
[https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/9653808/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/9653808/) [Дата обращения: 26.01.2022].
106. Интернет-ресурс: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply\\_fts/pretrial/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/)  
[Дата обращения: 19.01.2022].
107. Интернет-ресурс:  
[https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/10574446/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10574446/) [Дата обращения: 26.01.2022].
108. Интернет-ресурс:  
[http://www.cdep.ru/userimages/OBZOR\\_STAT\\_arbitrazh\\_2019.pdf](http://www.cdep.ru/userimages/OBZOR_STAT_arbitrazh_2019.pdf) [Дата обращения - 16.06.2022].
109. Интернет-ресурс:  
[http://www.cdep.ru/userimages/OBZOR\\_STAT\\_arbitrazh\\_2020.pdf](http://www.cdep.ru/userimages/OBZOR_STAT_arbitrazh_2020.pdf) [Дата обращения - 16.06.2022].

## Судебная практика

110. Постановление Конституционного Суда РФ от 29.04.2020 № 22-П // СПС «КонсультантПлюс».

111. Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О // СПС «КонсультантПлюс».
112. Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2005 № 301-О // СПС «КонсультантПлюс».
113. Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2005 № 301-О // СПС «КонсультантПлюс».
114. Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2015 № 1844-О // СПС «КонсультантПлюс».
115. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.04.2001 № ВАС-3917/11 // СПС «КонсультантПлюс».
116. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.05.2004 № 668/04 по делу № А66-1991-03 // СПС «КонсультантПлюс».
117. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».
118. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.05.2010 № 15658/09 // СПС «КонсультантПлюс».
119. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534 // СПС «КонсультантПлюс».
120. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.07.2012 № 2341/12 // СПС «КонсультантПлюс».
121. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
122. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // СПС «КонсультантПлюс».

123. Определение Верховного Суда РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019 // СПС «Консультант Плюс».
124. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22.06.2021 № 18 «О некоторых вопросах досудебного урегулирования споров, рассматриваемых в порядке гражданского и арбитражного судопроизводства» // СПС «КонсультантПлюс».
125. Определение Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 // СПС «КонсультантПлюс».
126. Постановления Федерального Арбитражного Суда Московского округа от 12.12.2005 по делу № КА-А40/11331-05, от 17.08.2007 по делу № КА-А40-7936-07 // СПС «КонсультантПлюс».
127. Постановление Федерального Арбитражного Суда Западно-Сибирского округа от 09.06.2009 по делу № А45-12799/2008 // СПС «КонсультантПлюс».
128. Постановление Федерального Арбитражного суда Центрального округа от 06.03.2009 № Ф10-24/2009 // СПС «КонсультантПлюс».
129. Постановление Федерального Арбитражного Суда Московского округа от 22.03.2013 по делу № А40-41103/12-91-228 // СПС «КонсультантПлюс».
130. Определение Арбитражного суда г. Москвы от 03.07.2014 по делу № А40-762/14 // СПС «КонсультантПлюс».
131. Определение Арбитражного суда г. Москвы от 15.12.2014 по делу № А40-107937/13-107-396 // СПС «КонсультантПлюс».
132. Определение Арбитражного суда г. Москвы от 19.08.2015 по делу № А40-117840/13-116-304 // СПС «КонсультантПлюс».
133. Определение Арбитражного суда Мурманской области от 28.03.2014 по делу № А42-7221/2021 // СПС «КонсультантПлюс».
134. Определение Арбитражного суда Мурманской области от 19.02.2014 по делу № А42-7667/2012 // СПС «КонсультантПлюс».



135. Решение Кемеровского Арбитражного Суда Кемеровской области от 18.08.2020 по делу № А27-25588/2019 // СПС «КонсультантПлюс».
136. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 по делу № А27-17275/2019 // СПС «КонсультантПлюс».
137. Определение Арбитражного суда г. Москвы от 21.01.2021 по делу № А40-83348/20-115-1301 // СПС «КонсультантПлюс».
138. Постановление 9 Арбитражного апелляционного суда от 02.02.2021 по делу № А40-267202/2019 // СПС «КонсультантПлюс».
139. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.02.2021 по делу № А50-17644/2019 // СПС «КонсультантПлюс».
140. Постановление Арбитражного Суда Уральского округа по делу от 06.08.2021 по делу № А76-11675/2020, Определением Верховного Суда РФ от 30.11.2021 № 309-ЭС21-22364 отказано в передаче в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ // СПС «КонсультантПлюс».
141. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 10.02.2022 по делу № А45-17529/2021 // СПС «КонсультантПлюс».
142. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.04.2022 по делу № А76-6121/2021 // СПС «КонсультантПлюс».
143. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 06.08.2021 по делу № А76-11675/2020 // СПС «КонсультантПлюс».
144. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 15.02.2022 по делу № А45-17529/2021 // СПС «КонсультантПлюс».
145. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.08.2022 по делу № А41-12402/2020 // СПС «КонсультантПлюс».
146. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.05.2022 по делу № А64-654/2020 // СПС «КонсультантПлюс».

#### **Письма и приказы ФНС и Минфина России**

147. Письмо ФНС России от 02.06.2008 № ММ-9-3/63.
148. Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@.

149. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@.
150. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@.
151. Письмо ФНС России от 28.12.2017 № ЕД-4-2/26807.
152. Письмо ФНС России от 19.01.2018 № ЕД-4-2/889.
153. Письмо ФНС России от 18.05.2018 № ЕД-4-2/9521@.
154. Письмо ФНС России от 11.10.2019 № ЕД-4-1/20922@.
155. Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904.
156. Письмо ФНС России от 17.08.2020 № СД-4-9/13224@.
157. Приказ ФНС России от 25.11.2020 № СД-7-9/848@.
158. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

#### **Источники на иностранных языках**

159. GAAR guidance: Parts A, B, C, D, E // <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>
160. Simon Whitehead, The Tax Disputes And Litigation Review // Law Business Research. Third Edition (2015).

#### **Иные источники**

161. Пояснительная записка к проекту Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».
162. Налоговый Кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 № 166-3 в переводе на русский язык.
163. Письмо Верховного Суда Республики Беларусь от 25.04.2019 № 14-22/2839 в переводе на русский язык.
164. Выступление Председателя ВАС РФ В.Ф. Яковлева на совещании представителей советов судей РФ в Президент-отеле (г. Москва) 16-20 июня 2003 г. // Вестник ВАС РФ. 2003. № 9.