

*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

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

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

**Научный руководитель:**

**Кудрявцева Елена Васильевна**

доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры гражданского процесса юридического факультета Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова».

**Официальные оппоненты:**

**Туманова Лидия Владимировна,**

доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации, профессор кафедры судебной власти и правоохранительной деятельности юридического факультета Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Тверской государственный университет».

**Соловьев Андрей Александрович,**

доктор юридических наук, профессор, заместитель председателя Арбитражного суда Московской области.

**Лукьянова Ирина Николаевна,**

кандидат юридических наук, доцент, заведующий кафедрой процессуального права международно-правового факультета Всероссийской академии внешней торговли Министерства экономического развития Российской Федерации.

Защита диссертации состоится «19» декабря 2024 года в 11 ч. 00 мин. на заседании диссертационного совета ПДС 0900.009 при ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6.

С диссертацией можно ознакомиться в Учебно-научном информационном библиотечном центре (Научной библиотеке) ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6.

Объявление о защите размещено на сайтах ВАК и РУДН: <https://vak.minobrnauki.gov.ru>, <https://www.rudn.ru/science/dissovet>

Автореферат разослан «\_\_» \_\_\_\_\_ 2024 года

Ученый секретарь диссертационного совета ПДС 0900.009,  
кандидат юридических наук Гроник И.А.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

### 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

---

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

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

налоговой выгоды является выработанный судебной практикой критерий выполнения обязательства по сделке надлежащим лицом (с 19.08.2017 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. Шинкарюк (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 доктрин, 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.

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

**Структура диссертационного исследования** обусловлена его предметом, целями, задачами и включает в себя: введение, две главы, объединяющие 15 параграфов, а также заключение и список литературы.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы диссертационного исследования, приводятся сведения о степени ее теоретической разработанности, определяются цели и задачи исследования, объект и предмет исследования, раскрывается методология диссертационного исследования, формулируются основные положения, выносимые на защиту, отражаются теоретическая и практическая значимость диссертации, обосновывается степень достоверности результатов исследования, указываются сведения о проведенной апробации и структуре диссертации.

В **Главе 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»** приводится совокупный анализ особенностей оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде в досудебном порядке.

В **параграфе 1 «Существо споров о необоснованной налоговой выгоде»** исследуется развитие концепции налоговой выгоды через отечественный опыт и описывается, в чем суть споров о необоснованной налоговой выгоде. В данной части диссертационного исследования концепция налоговой выгоды рассматривается в историческом аспекте, а также в современном ее понимании правоприменителями и налоговой службой.

Вне зависимости от периода становления концепции в доктрине под налоговой выгодой понимается совокупность правил и приемов, позволяющих отличить допустимую налоговую оптимизацию от налогового мошенничества, основанного на подделке и фальсификации первичных документов, совершении мнимых и притворных сделок, в сговоре с контрагентами по гражданско-правовым договорам.

Доказывание при рассмотрении споров данной категории происходит на основании доказывания основных категорий: реальность, деловая цель, которая должна быть отличной от налоговой экономии, должна

(коммерческая) осмотрительность и надлежащая сторона хозяйственной операции. При этом в случае доказывания нереальности хозяйственной операции доказывание остальных обстоятельств (критериев) может не осуществляться.

В данной части работы приводятся статистические данные рассмотрения налоговых споров указанной категории, подтверждающие, что в настоящее время в общем объеме налоговых споров сохраняется существенный объем налоговых споров данной категории.

Анализ отечественного опыта развития и становления концепции позволяет заключить, что концепция необоснованной налоговой выгоды прошла серьезный путь от закрепления основных доктрин доказывания необоснованности получения налоговой выгоды в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 и сформировавшейся на его основе судебной практики до закрепления основных положений и подходов о налоговой выгоде на законодательном уровне.

**В параграфе 2 «Значение и правовая природа досудебного порядка урегулирования налогового спора как обязательного условия оспаривания ненормативного правового акта налогового органа в арбитражный суд»** дается характеристика правовой природы досудебного порядка урегулирования налогового спора о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные операции с «техническими» компаниями и оценивается значение указанного порядка урегулирования налогового спора.

По существу, досудебный порядок урегулирования налогового спора является самостоятельной процедурой подачи возражений по акту налоговой проверки и рассмотрения материалов налоговой проверки (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 со своими процессуальными особенностями.

Значение досудебного порядка урегулирования налогового спора, как самостоятельной обязательной процедуры, оценивается достаточно высоко, в том числе в связи с тем, что основной целью досудебного порядка, как и судебной процедуры, является урегулирование налогового спора и достижение решения между налогоплательщиком и налоговым органом.

**В параграфе 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»** диссертационного исследования приводятся процедурные особенности досудебного порядка урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом.

С учетом значимости досудебного порядка урегулирования налогового спора указываются доводы о том, что повысить эффективность досудебного порядка урегулирования налогового спора возможно, как, посредством организации рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, должностные лица которого не осуществляли налоговую проверку, но в том же субъекте (реализация так называемого принципа экстерриториальности), так и за счет бремени распределения судебных расходов. Представляется, что развитие практики взыскания судебных расходов в размере, заявленном налогоплательщиками, в случае вынесения судом решения в пользу налогоплательщика, могло бы оказать серьезное влияние с точки зрения принятия всех возможных способов для разрешения налогового спора в досудебном порядке.

В работе также отмечается большое количество черт досудебного порядка, присущих арбитражному процессу (стадийность, понятийный аппарат, схожие механизмы и институты). Однако, несмотря на такую схожесть досудебного порядка урегулирования налогового спора и арбитражного процесса, необходимо констатировать, что на сегодняшний

день все еще большое количество споров не удастся разрешить в порядке досудебного урегулирования.

**В параграфе 4 «Обязательность досудебного порядка урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом при оспаривании ненормативного правового акта в арбитражном суде»** досудебный порядок урегулирования налогового спора исследуется с точки зрения его обязательности до судебного оспаривания.

Справедливым рассматривается подход, в соответствии с которым обязательным порядком урегулирования налогового спора является и рассмотрение материалов налоговой проверки до вынесения решения налоговым органом, и оспаривание вынесенного решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган, без соблюдения которого обращение в суд затруднительно.

При этом соблюдение указанного порядка гарантируется, в том числе оставлением без рассмотрения заявленного в суд требования налогоплательщика, которое не прошло обязательный досудебный порядок.

**В параграфе 5 «Стадийность досудебного порядка урегулирования налогового спора и важность исчерпания всех досудебных стадий при оспаривании ненормативного правового акта в арбитражном суде»** описывается стадийность досудебного порядка урегулирования налогового спора. Несмотря на то, что традиционно выделяются стадии именно арбитражного процесса, одной из особенностей досудебного порядка урегулирования налогового спора также является стадийность урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом.

Досудебный порядок урегулирования налогового спора традиционно предполагает прохождение двух стадий:

1. Стадия рассмотрения налоговым органом и налогоплательщиком материалов налоговой проверки до вынесения ненормативного правового акта

(решения о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности) по результатам налоговой проверки.

2. Стадия рассмотрения апелляционной жалобы (жалобы) на решение вышестоящим налоговым органом.

В доктрине в свете последних тенденций развития примирительных процедур, в том числе, заключения медиативных соглашений между налоговыми органами и налогоплательщиками, высказывается позиция о том, что досудебный порядок урегулирования налогового спора теперь необходимо рассматривать также с точки зрения возможности завершить его альтернативным способом рассмотрения налогового спора.

**В параграфе 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»** рассматривается вопрос применимости принципов арбитражного процесса при досудебном урегулировании налогового спора.

Проведенный анализ свидетельствует о том, что положения налогового законодательства предполагают, например, определенный уровень состязательности на обеих стадиях досудебного порядка урегулирования налогового спора. В частности, налоговое законодательство предоставляет сторонам 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.

Однако в контексте реализации принципа состязательности невозможно не отметить, что ни руководитель, ни заместитель руководителя налогового органа, рассматривающие материалы налоговой проверки, не могут в полной степени являться независимыми, объективными и беспристрастными в связи с тем, что они выступают руководителями должностных лиц, проводивших налоговую проверку, и составляют единую централизованную систему

контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Поэтому исключить сильную ведомственную заинтересованность невозможно.

Таким образом, проведенный анализ свидетельствует о недостаточной применимости принципов арбитражного процесса на досудебном этапе, что, в свою очередь, приводит к неэффективности досудебного этапа.

**В параграфе 7 «Применение правил налоговой реконструкции по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде при досудебном урегулировании»** рассматривается возможность применения правил налоговой реконструкции на досудебной стадии.

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 налоговой выгоды.

Анализ зарубежного законодательства позволяет заключить, что законодательство Республики Беларусь в схожей по смыслу статье допускает возможность применения налоговой реконструкции при установлении факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

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 налоговая служба не отрицает возможность проведения налоговой реконструкции в порядке досудебного урегулирования налогового спора: однако вопрос применения налоговой реконструкции в настоящее время рассматривается в каждом отдельном случае.

**В Главе II «Особенности оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде в арбитражном суде»** приводится общая характеристика и особенности

процедуры оспаривания ненормативных правовых актов, раскрывается перечень обстоятельств, подлежащих доказыванию по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные операции с «техническими» компаниями, анализируется возможность применения правил налоговой реконструкции при рассмотрении спора в суде, а также указываются общие особенности доказывания и наиболее распространенные доказательства по делам данной категории.

**В параграфе 1 «Общая характеристика и особенности процедуры оспаривания ненормативных актов налоговых органов о необоснованной налоговой выгоде, вынесенных по результатам налоговых проверок»** описывается общая характеристика рассматриваемой категории споров и основные особенности рассмотрения данной категории споров.

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.

В частности, одной из особенностей является ключевая роль суда, который в связи с недостаточной эффективностью досудебного порядка урегулирования налогового спора, связанного с отсутствием безусловной беспристрастности руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при разрешении налогового спора на досудебном этапе, в судебном процессе восполняет несовершенство досудебного порядка, формирует судебную практику.

Еще одной особенностью рассмотрения указанной категории споров является наличие условно сформировавшихся в судебной арбитражной практике и частично закрепленных в законодательстве обстоятельств (критериев), особенности доказывания которых рассматриваются в следующих параграфах диссертационного исследования.

**В параграфе 2 «Особенности доказывания и доказательства по делам о необоснованной налоговой выгоде, роль суда при доказывании»**

рассматриваются особенности доказывания и основные доказательства, наиболее часто применимые по данной категории споров, а также оценивается роль суда.

Доказывание строится вокруг следующих критериев: реальность, деловая цель, которая должна быть отличной от налоговой экономии, должная (коммерческая) осмотрительность, и надлежащая сторона договора.

Следует отметить, что доказывание по текущим спорам о необоснованной налоговой выгоде осуществляется на основании доказательственной базы, используемой в налоговых спорах о необоснованной налоговой выгоде при разрешении споров исключительно с учетом позиций, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС № 53 от 12.10.2006. Это свидетельствует о том, что подходы в глобальном смысле не изменились.

Относительно доказательств следует отметить, что наиболее распространенными по данной категории споров являются письменные доказательства, в том числе первичные документы (договоры, акты, товарные накладные, товарно-транспортные накладные) и счета-фактуры, протоколы свидетелей, полученные должностными лицами налоговых органов на этапе проведения налоговой проверки, а также деловая переписка с контрагентами, другие.

При этом несмотря на то, что в настоящее время колоссальное значение имеют протоколы допроса, полученные должностными лицами налоговых органов в процессе проведения налоговой проверки, анализ последних налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде позволяет допустить, что выстроить позицию по налоговому спору на одних лишь протоколах допроса по-прежнему будет невозможно. Доказательственное значение протоколы допроса будут иметь в совокупности с другими доказательствами.

Ключевая роль в разрешении споров, возникающих между налогоплательщиком и налоговым органом, а, значит, и в поддержании справедливого баланса между фискальными интересами государства и

интересами предпринимателя отводится суду. Суд обязан содействовать сторонам при разрешении налогового спора в сборе доказательств, 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. В противном случае чрезмерно активная роль суда будет противоречить гарантиям отмены решения налогового органа и ставить под угрозу безусловную беспристрастность суда.

**В параграфе 3 «Доказывание обоснованности получения налоговой выгоды, полученной при вступлении в финансово-хозяйственные отношения с «техническими» компаниями»** описываются особенности оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в финансово-хозяйственные операции с «техническими» компаниями.

В процессе анализа судебной-арбитражной практики, а также основываясь на собственном практическом опыте, установлено, что доказыванию по указанной категории споров подлежит совокупность обстоятельств (критериев):

- 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, который подлежит доказыванию по каждому налоговому спору о необоснованной налоговой выгоде как в процессе доказывания на этапе досудебного урегулирования, так и в судебном порядке.

При этом необходимо учитывать, что доказывание реальности хозяйственной операции является первостепенным.

**В параграфе 4 «Предмет доказывания реальности хозяйственной операции»** приводится основное и главное обстоятельство (критерий), которое необходимо доказать налогоплательщику в случае предъявления налоговым органом претензий относительно необоснованности получения налоговой выгоды в связи с заключением налогоплательщиком хозяйственных операций с контрагентами.

При возникновении спора о необоснованной налоговой выгоде следует 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.

**В параграфе 5 «Предмет доказывания осмотрительного поведения налогоплательщиком при выборе контрагента»** рассматривается еще один критерий – проявление налогоплательщиком должной (коммерческой) осмотрительности.

Указанный критерий прошел длинный путь становления и в настоящее время под должной (коммерческой) осмотрительностью следует понимать стандарт обоснованного выбора контрагента в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемый от его разумного участника, и применимый как при выборе контрагентов в гражданском (хозяйственном) обороте, так и в налоговых правоотношениях.

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.

В настоящее время 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.

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.

**В параграфе 6 «Предмет доказывания при установлении деловой цели»** рассматривается еще одно обстоятельство (критерий), подлежащее доказыванию по указанной категории споров.

Как совершенно справедливо отмечается в доктрине, 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.

При доказывании данного обстоятельства налоговый орган доказывает три группы обстоятельств:

(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 направлена на ликвидацию пробелов, к ситуациям, которые регулируются специальными нормами, указанная доктрина неприменима.

**В параграфе 7 «Предмет доказывания надлежащей стороны исполнения договора (тест «на сторону договора»)»** рассматривается заключительное, но не менее важное обстоятельство (критерий), подлежащее доказыванию по указанной категории споров.

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.

Тест «на сторону договора» является отдельным критерием от теста на реальность хозяйственной операции. При этом если контрагент налогоплательщика является фиктивным, то тест «на сторону 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.

**В параграфе 8 «Применение правил налоговой реконструкции по налоговым спорам о необоснованной налоговой выгоде в судебном порядке»** анализируется возможность применения правил налоговой реконструкции в суде в свете последних рекомендаций ФНС России от марта 2021 года, в соответствии с которыми налоговая реконструкция может быть проведена, однако только в порядке досудебного урегулирования.

На сегодняшний день отсутствует единый подход по вопросу возможности применения правил налоговой реконструкции исключительно в досудебном порядке и невозможности ее реализации в суде.

Однако анализ актуальной судебной практики свидетельствует о том, что, несмотря на рекомендации налоговой службы, суды стали все чаще придерживаться позиции о необходимости определения действительного размера налоговых обязательств на судебной стадии.

При этом выводы судебной практики свидетельствуют о том, что по спорам, в которых оспаривались налоговые доначисления в связи с поставкой товара, суды признают правомерным применение правил налоговой реконструкции по налогу на прибыль и НДС на судебной стадии, вне зависимости от умысла налогоплательщика, а также от того, раскрыл ли налогоплательщик параметры сделки.

**В заключении** диссертационного исследования изложены итоги выполненного исследования, выводы, рекомендации, а также перспективы развития рассматриваемой темы.

**Список публикаций автора диссертации, в которых отражены основные научные результаты диссертации**

*Статьи, опубликованные в научных изданиях из числа, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации с импакт-фактором выше 0,1 / Перечень ВАК РФ (К-1, К-2) / МБЦ*

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

2. Констандина Е.И. Применение правил налоговой реконструкции при доказывании по налоговым спорам в рамках ст. 54.1 НК РФ // Арбитражный и гражданский процесс. 2020. № 12. С. 33-37.

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

*Статьи и комментарии, напрямую связанные с темой диссертационного исследования, опубликованные в журналах, которые не входят в вышеуказанные перечни:*

1. 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.

2. 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) .

**Констандина Елена Игоревна**  
**(Российская Федерация)**

**Оспаривание ненормативных правовых актов налоговых органов по  
делам о необоснованной налоговой выгоде**

Диссертационное исследование посвящено оспариванию ненормативных правовых актов налоговых органов по делам о необоснованной налоговой выгоде, полученной в результате вступления в хозяйственные операции с компаниями, которые, по мнению налоговых органов, не ведут реальной деятельности. В тексте диссертации рассмотрен порядок и особенности в процессе оспаривания ненормативных правовых актов налоговых органов как на досудебном этапе, так и на стадии судебного разбирательства. Кроме того, в диссертации сформулирован предмет доказывания по указанной категории споров, а также перечислены наиболее часто применимые доказательства в рамках налоговых споров о необоснованной налоговой выгоде. Описаны варианты проведения так называемой «налоговой реконструкции», порядка определения действительного размера налоговых обязательств.

**Konstandina Elena Igorevna**  
**(Russian Federation)**

**Challenging non-normative legal acts of tax authorities in cases on unjustified  
tax benefit**

The dissertation research is devoted to challenging non-normative legal acts of tax authorities in cases of unjustified tax benefits obtained as a result of entering into business transactions with companies that, in the opinion of tax authorities, do not conduct real activities. The text of the dissertation examines the procedure and features in the process of challenging non-normative legal acts of tax authorities both at the pre-trial stage and at the stage of judicial proceedings. In addition, the dissertation formulates the subject of proof for this category of disputes, as well as lists the most frequently applicable evidence in tax disputes about unjustified tax

benefits. The options for carrying out the so-called "tax reconstruction", the procedure for determining the actual amount of tax liabilities, are described.