

DOI: 10.18287/2542-047X-2022-8-4-37-45

**НАУЧНАЯ СТАТЬЯ**

УДК 347.73

Дата поступления 06.08.2022
рецензирования: 20.09.2022
принятия: 28.10.2022**Необоснованная налоговая выгода: от судебной доктрины
к антиуклонительной норме****А. В. Демин**Сибирский федеральный университет, г. Красноярск, Российская Федерация
E-mail: demin2002@mail.ru**А. Ю. Молина**Сибирский федеральный университет, г. Красноярск, Российская Федерация
E-mail: arseneva@bk.ru

Аннотация: В статье анализируется понятие судебной доктрины. Выделяются и описываются характерные особенности этого правового явления, являющегося источником судебной дискреции в налоговом правоприменении. Авторы констатируют факт отсутствия в законодательстве официальной нормы-дефиниции, раскрывающей понятие судебной доктрины. Отмечается сохраняющаяся тенденция к активному внедрению в правоприменительную практику различных доктрин, в том числе в сфере налогообложения. Особое внимание в статье уделяется доктрине необоснованной налоговой выгоды, специально разработанной для выявления случаев обхода налогового закона и являвшейся (до появления в НК РФ в 2017 году статьи 54.1) общей антиуклонительной нормой (GAAR) в России. На основании изучения релевантной судебной практики делаются выводы о том, что арбитражные суды не рассматривают антиуклонительное правило, изложенное в ст. 54.1 НК РФ, как «нечто» новое, коренным образом отличающееся от доктрины необоснованной налоговой выгоды, а также о возникновении серьезных трудностей у правоприменителей в процессе «наполнения» антиуклонительной нормы (статья 54.1 НК РФ) конкретным содержанием. Авторы обращают особое внимание на проблему допустимости налоговой реконструкции при применении ст. 54.1 НК РФ, заключая в итоге, что суды считают необходимым применять и применяют на практике такой инструмент, как налоговая реконструкция.

Ключевые слова: необоснованная налоговая выгода; ст. 54.1 НК РФ; судебная доктрина; обход закона; антиуклонительная норма; налоговая реконструкция; правовая позиция.

Цитирование. Демин А. В., Молина А. Ю. Необоснованная налоговая выгода: от судебной доктрины к антиуклонительной норме // Юридический вестник Самарского университета. 2022. Т. 8, № 4. С. 37–45. DOI: <https://doi.org/10.18287/2542-047X-2022-8-4-37-45>.

Информация о конфликте интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

© Демин А. В., Молина А. Ю., 2022

Александр Васильевич Демин — доктор юридических наук, профессор кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права, Сибирский федеральный университет, 660041, Российская Федерация, г. Красноярск, пр. Свободный, 79.

Анастасия Юрьевна Молина — аспирант, Сибирский федеральный университет, 660041, Российская Федерация, г. Красноярск, пр. Свободный, 79.

SCIENTIFIC ARTICLE

Submitted: 06.08.2022

Revised: 20.09.2022

Accepted: 28.10.2022

Unjustified tax benefit: from the judicial doctrine to the anti-avoidance rule**A. V. Demin**Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russian Federation
E-mail: demin2002@mail.ru**A. Yu. Molina**Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russian Federation
E-mail: arseneva@bk.ru

Abstract: The article analyzes the concept of judicial doctrine. The characteristic features of this legal phenomenon, which is a source of judicial discretion in tax law enforcement, are highlighted and described. The authors state the fact that there is no legal definition that reveals the concept of judicial doctrine. There is a continuing trend towards the active introduction of various doctrines into law enforcement practice, including the field of taxation. The article pays special attention to the doctrine of unjustified tax benefit, specially developed to identify cases of circumvention of the tax law and was (before the appearance of Article 54.1 in the Tax Code of the Russian Federation in 2017) the general anti-avoidance

rule (GAAR) in Russia. Based on the study of relevant judicial practice, the article concludes that arbitration courts do not consider the anti-avoidance rule set out in Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, as “something” new, radically different from the doctrine of unjustified tax benefits, as well as about the emergence of serious difficulties for law enforcement officers in the process of “filling” the anti-avoidance rule (Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation) with specific content. The authors pay special attention to the problem of the admissibility of tax reconstruction when applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, concluding in the end that the courts consider it necessary to apply and apply in practice such a tool as tax reconstruction.

Key words: unjustified tax benefit; Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation; judicial doctrine; circumvention of the law; anti-avoidance rule; tax reconstruction; legal position.

Citation. Demin A. V., Molina A. Yu. *Neobosnovannaya nalogovaya vygoda: ot sudebnoi doktriny k antiuklonitel'noi norme* [Unjustified tax benefit: from the judicial doctrine to the anti-avoidance rule]. *Juridicheskii vestnik Samarskogo universiteta* [Juridical Journal of Samara University], 2022, vol. 8, no. 4, pp. 37–45. DOI: <https://doi.org/10.18287/2542-047X-2022-8-4-37-45> [in Russian].

Information about the conflict of interests: authors declare no conflict of interests.

© Demin A. V., Molina A. Yu., 2022

Alexander V. Demin — Doctor of Law, professor of the Department of Business, Competition and Financial Law, Siberian Federal University, 79, Svobodny Avenue, Krasnoyarsk, 660041, Russian Federation.

Anastasia Y. Molina — postgraduate student, Siberian Federal University, 79? Svobodny Avenue, Krasnoyarsk, 660041, Russian Federation.

При разрешении налоговых споров сегодня весьма активно применяется целый ряд судебных доктрин, включая доктрины необоснованной налоговой выгоды, экономической сущности, приоритета существа над формой, деловой цели, сделки по шагам, срывания корпоративной вуали, и т. п. [1, с. 112]. Указанный инструментарий – безусловный источник судебной дискреции в налоговом правоприменении [2]. К сожалению, официальная норма-дефиниция, раскрывающая понятие судебной доктрины, в законодательстве отсутствует. Не сложилось четкого (унифицированного) понимания термина «судебная доктрина» и в правовой науке.

В гуманитарных науках термин «доктрина» является многозначным, в толковых словарях его принято определять как учение, научную концепцию, теорию [3, с. 168; 4, с. 181].

В литературе, посвященной источникам романо-германского права, «доктрина» также употребляется в самом широком смысле, а именно: а) как учение, философско-правовая теория; б) как мнения ученых-юристов по тем или иным вопросам, касающимся сущности и содержания различных юридических актов, по вопросам правотворчества и правоприменения; в) как научные труды наиболее авторитетных исследователей в области государства и права; г) в виде комментариев различных кодексов, отдельных законов, “аннотированных версий” (моделей) различных нормативных правовых актов» [5].

Судебная доктрина прежде всего проявляется через судебные решения, «суверенно главенствующие в правопорядке в силу богатства их содержания», исторически предшествуя всем легитимным источникам права [6, с. 7]. Поэтому многие правоведы рассматривают судебную доктрину исключительно через призму правоприменительной деятельности высших судебных инстанций, подчеркивая, что «специфика доктрин, содержащихся в итоговых решениях высших судов, в том числе Конституционного Суда РФ, заключается в том, что они формируются в результате многократно-

го применения носящих прецедентный характер решений судов» [7, с. 12]. Другие авторы не только ассоциируют судебную доктрину с правотворческой деятельностью судов высших инстанций, определяя ее как «совокупность решений высших судов», но и указывают на то, что судебная доктрина «появляется на свет» в итоге доктринального применения правовых принципов, в первую очередь конституционных [8].

Подобное понимание судебной доктрины, на наш взгляд, позволяет сделать вывод о том, что категории «судебная доктрина», «судебная правовая позиция», «судебный прецедент» и «судебная практика» имеют множество общих признаков. Вместе с тем отождествлять их не следует. Большинство правоведов разграничивают концепты судебной доктрины и судебного прецедента, акцентируя внимание на более высоком статусе судебных доктрин по сравнению к однократно применяемым судебным прецедентом, а равно – отмечая, что основное предназначение судебных доктрины состоит в эффективном обобщении судебной практики. То есть судебная доктрина позволяет интегрированно собрать воедино и последовательно изложить в виде максимально компактных тезисов значительный по объему массив судебных правовых позиций, связанных общим предметом. Тем самым судебные доктрины способствуют «единообразию в толковании и применении норм права, решать проблему разрозненности и множественности судебной практики, осложняющие процедуру судопроизводства» [7, с. 12].

Как констатируется Х. И. Гаджиевым, судебная доктрина представляет собой «подтвержденный авторитетом судебной власти испытанный подход к решению конкретных судебных дел в контексте достижений правовой науки и судебной практики, одновременно направленный на их развитие. Такая доктрина оформляется решением вышестоящего – Конституционного или Верховного – суда, который окончательно в завершающей манере одобряет и формулирует ее или же может отвергнуть как необоснованную. В обоих случаях решение

путем всеобщего опубликования преобразуется в рекомендательный образец, метод решения дела» [9, с. 21].

Судебная доктрина нередко определяется через такое родовое понятие, как «правовая позиция», под которой, в свою очередь, понимается либо система правовых аргументов, интерпретация правовых принципов и норм (В. В. Лазарев), либо мыслительный акт, представляющий собой текстовое системное изложение суждений судебной инстанции (судьи) о мотивах целесообразности применения той или иной юридической нормы или норм (Н. А. Власенко). «Правовая позиция образуется благодаря судебной аргументации и интерпретации подлежащей применению нормы права, – утверждает В.В. Лазарев, – становясь впоследствии важной частью, ядром судебной доктрины как главного аргумента в пользу избранного итогового метода разрешения рассматриваемого дела» [10, с. 30].

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что ядром судебной доктрины является правовая позиция (система аргументов как результат мыслительной деятельности суда), формируемая судебной ветвью власти по итогам интерпретации правовых принципов и норм. В свою очередь, в российской правовой системе нет другой отрасли права, для которой бы роль и значение судебной практики в целом и судебных доктрин в частности оценивались бы столь высоко, как для сферы налогов и сборов [11, с. 55].

В условиях нормотворческого дефицита большая часть правовых основ налогообложения еще до их закрепления Законом была сформулирована Конституционным Судом РФ в процессе интерпретации базовых конституционных идей (ценностей). С учетом особой роли Конституционного Суда РФ в формировании основ налогового права за его решениями прочно закрепилась роль приводного механизма конституционно-правового регулирования налоговых отношений, который «формулирует правовые позиции, являющиеся обязательным ориентиром для законодательной ветви власти и непосредственно регулирующие поведение участников налоговых отношений...» Впоследствии «эстафету» формирования судебного налогового права, начатую Конституционным Судом РФ, активно поддержали арбитражные суды и суды общей юрисдикции» [11, с.55].

Получив от Конституционного Суда РФ «эстафетную палочку», Высший Арбитражный суд РФ «внес свою лепту» в формирование российского «судебного налогового права», став автором фундаментальной для налогового права доктрины необоснованной налоговой выгоды, изложенной им в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53).

В науке налогового права доктрину необоснованной налоговой выгоды принято относить к доктринам, специально разработанным для выявления случаев опасного и недопустимого обхо-

да налогового закона. Помимо собственно самой доктрины необоснованной налоговой выгоды к подобного рода доктринам также относилась доктрина недобросовестности налогоплательщика (ее расцвет пришелся на 1999–2004 гг.) и доктрина реальности хозяйственных операций (активно применялась в 2008–2011 гг. после дела «Кестрой 1», рассмотренного ВАС РФ) [12].

Определив в пункте 1 Постановления № 53 понятие налоговой выгоды как уменьшения размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещения налога из бюджета, ВАС РФ для оценки обоснованности налоговой выгоды предложил использовать ряд правовых доктрин, подробно разработанных в западной юриспруденции [13, с. 129]. В частности, налоговая выгода в соответствии с правовой позицией суда признавалась необоснованной в случаях, если для целей налогообложения были учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом (доктрина «существо над формой»); если были учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (доктрина «деловая цель»); если налоговая выгода была получена вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (доктрина «реальности затрат»). Кроме того, судами активно применялась доктрина «сделка по шагам», когда ряд последовательных сделок рассматриваются как связанные единым результатом и налоговые последствия определяются путем исключения промежуточных сделок, носящих, как правило, фиктивный (мнимый, притворный) характер [13, с. 129].

Тенденция к активной разработке и внедрению в правоприменительную практику различных доктрин, в том числе в сфере налогообложения, сохраняется и по сей день. Так, в целях совершенствования механизма субсидиарной ответственности российское законодательство идет по пути внедрения в налоговое право доктрины снятия корпоративной вуали, суть которой заключается в установлении конечного бенефициара (истинного выгодоприобретателя) хозяйствующего субъекта для целей налогообложения [14, с. 109–115].

Полагаем, появление в пространстве налогового права доктрины необоснованной налоговой выгоды стало закономерным явлением как ответная реакция со стороны государства на угрожающий основам налогового правопорядка феномен агрессивного налогового планирования. Дело в том, что «жестко детализированный и однозначный налоговый закон не способен справиться с так называемой агрессивной налоговой оптимизацией, которая подчас граничит с незаконным уклонением от уплаты налогов» [15]. «Мы попросту не найдем в законодательстве о налогах и сборах каких-либо норм – правил, ограничивающих возможности

налогоплательщиков в сфере налогового планирования, если оно не сопряжено с теми или иными правонарушениями и носит законный характер» [16, с. 113]. Между тем итогом агрессивной налоговой политики, проводимой налогоплательщиком зачастую в полном соответствии с «буквой» налогового закона, могут стать снижение эффективности экономики, сокращение бюджетных поступлений и деморализация других налогоплательщиков [1, с. 111]. Подобное развитие ситуации неприемлемо для любого государства. В качестве универсального средства противодействия агрессивному налоговому планированию законодатели повсеместно прибегли к использованию т. н. *general anti-avoidance rules* (GAAR) (общих антиуклонительных правил), представляющих собой супероценочные нормы-принципы, запрещающие налогоплательщику злоупотребление субъективным налоговым правом и недобросовестное поведение, но при этом не детализирующие, что представляет собой такое «злоупотребление» [1, с. 111].

Как справедливо отмечает Д. В. Винницкий, общая антиуклонительная норма (GAAR) в России, рассматривающей себя в качестве члена группы стран с континентальной системой права, изначально имела судебный характер и существовала именно в форме судебной доктрины необоснованной налоговой выгоды. Однако в 2017 году ситуация с GAAR в российском налоговом законодательстве коренным образом изменилась [17]. В 2017 году в НК РФ была включена статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», что соответствовало международной практике и рекомендациям Плана BEPS, а также явилось необходимой мерой в борьбе с уклонением от уплаты налогов [14].

Легализация доктрины необоснованной налоговой выгоды вызвала широкий резонанс как в научном сообществе, так и среди правоприменителей. В частности, остро встал вопрос, являются ли положения статьи 54.1 НК РФ чем-то принципиально новым, либо это – все та же судебная доктрина необоснованной налоговой выгоды, которая была закреплена в Постановлении № 53 и теперь лишь перенесена в налоговое законодательство.

Мнения среди налоговиков разделились. Немало авторов считают, что ст. 54.1 НК РФ и судебная доктрина необоснованной налоговой выгоды – это две совершенно разные «вещи», и поэтому правоприменители сталкиваются с серьезными трудностями в процессе «наполнения» антиуклонительной нормы конкретным содержанием.

Ряд ученых-юристов пришли к выводу о том, что статья 54.1 НК РФ представляет собой лишь частичную кодификацию судебной доктрины необоснованной налоговой выгоды. Так, Д. В. Винницкий полагает: «И хотя GAAR в их российском варианте сегодня нашли нормативное закрепление в НК РФ (ст. 54.1 “Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов”), конкретное со-

держание данного правового института продолжает формироваться судебной практикой» [17].

Изучив релевантную судебную практику, связанную с применением ст. 54.1 НК РФ, полагаем, можно заключить: арбитражные суды не рассматривают антиуклонительные нормы, изложенные в ст. 54.1 НК РФ, как «нечто» новое, коренным образом отличающееся от разработанной и апробированной судами доктрины необоснованной налоговой выгоды.

Из определения в определении Верховный Суд прибегает к одной и той же формулировке, «ставшей стандартной»: «суды, оценив представленные в материалы дела доказательства, руководствуясь положениями статей 54.1, 169, 171, 172, 247, 252 Налогового кодекса, разъяснениями, изложенными в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», пришли к выводу...» – через запятую перечисляя тот нормотворческий массив, включая судебную доктрину необоснованной налоговой выгоды, который активно используется судами арбитражной системы при разрешении споров, связанных с необоснованной налоговой выгодой [18–20].

В научной литературе отмечается, что в настоящее время статья 54.1 НК РФ наиболее часто применяется в налоговых спорах по дроблению бизнеса и привлечению фирм-однодневок. С этим сложно не согласиться, учитывая опять-таки релевантную судебную практику, сформировавшуюся по этому поводу. Так, в Определении от 11 апреля 2022 года № 307-ЭС22-3491 суд указывает: «...при исследовании обстоятельств дела установлено, что спорные контрагенты не вели реальной хозяйственной деятельности, фактически не участвовали в сделках купли-продажи песка и щебня, их руководители являлись номинальными; первичные документы от имени данных контрагентов подписаны неустановленными лицами; движение денежных средств, уплаченных обществом, носило транзитный характер; спорные контрагенты входили в группу технических организаций, созданных в целях обналаживания денежных средств, являлись подконтрольными одним и тем же физическим лицам» [21].

В Определении от 4 сентября 2020 года № 305-ЭС20-11774 суд акцентирует внимание на следующем: «...судами установлено, что спорные контрагенты являются техническими организациями, не могли выполнить предусмотренные договорами работы, поскольку не осуществляют финансово-хозяйственной деятельности и не располагают необходимыми материально-техническими и трудовыми ресурсами, основным видом деятельности спорных контрагентов являлось осуществление оптовой торговли, общехозяйственные расходы, свойственные ведению реальной предпринимательской деятельности не осуществлялись, операции по расчетным счетам производились для создания видимости хозяйственной деятельности,

руководители контрагентов отрицают свое участие в ведении хозяйственной деятельности обществ» [22].

В Определении от 12 апреля 2022 года № 303-ЭС22-3501 суд подчеркивает, что «спорные контрагенты не осуществляли фактическую хозяйственную деятельность, а были созданы и действовали для использования в сделках, направленных на получение неправомерной налоговой выгоды, создания формального документооборота; контрагенты не имели необходимых ресурсов для выполнения спорных работ; налоговая нагрузка была минимальна; бухгалтерский учет и отправка отчетности контрагентов осуществлялись одними и теми же лицами с одного компьютера; спорные работы были выполнены иными лицами, не являющимися плательщиками НДС» [23].

Определение от 30 декабря 2022 года № 305-ЭС21-25771 содержит указание на следующие выводы суда: «...контрагенты заявителя представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс, являются взаимозависимыми по отношению к обществу, используют специальный налоговый режим; действия по созданию «бизнес-схемы», предусматривающие передачу взаимозависимым лицам функций по содержанию и ремонту общего имущества многоквартирных домов, произведены налогоплательщиком после введения в действие подпункта 30 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса; работы по техническому обслуживанию, санитарному содержанию и текущему ремонту общего имущества в многоквартирных домах, осуществлялись непосредственно обществом» [24].

В Определении от 30 мая 2022 года № 306-ЭС22-7428 суд указывает, что «основанием доначисления обществу соответствующих сумм налогов в обжалуемой части послужил вывод инспекции о занижении налогоплательщиком налоговой базы по спорным налогам вследствие занижения выручки от реализации продуктов питания в связи с применением обществом схемы «дробления бизнеса» с использованием взаимозависимого и подконтрольного лица – ООО «Лидерфуд», применяющего специальный режим налогообложения в виде упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» [25].

Статья 54.1 НК РФ в процессе правоприменения продуцирует немало трудностей, обусловленных ее «антиуклонительной» природой, а также тем, что она вводит запрет на злоупотребление субъективным налоговым правом, но не детализирует, в чем, собственно, это злоупотребление состоит.

К числу проблемных аспектов также принято относить нижеследующие:

– расширительное толкование запрета на искажение сведений может означать для налогоплательщика риск признания любого выбранного им способа налоговой оптимизации в качестве неправомерного (предлагается толковать п. 1 ст. 54.1 НК

РФ ограничительно и распространять на случаи отражения в налоговом учете хозяйственных операций, которых не было в реальности, а также на случаи неотражения совершенных хозяйственных операций в налоговом учете);

– в силу подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ налогоплательщик может уменьшить налоговую базу или сумму подлежащего уплате налога, если не преследует цель минимизации налога в качестве основной цели совершения операции (тест цели). Тест цели может применяться как в отношении фиктивных хозяйственных операций, так и в отношении реальных сделок с приоритетной налоговой целью. Фиктивные операции могут квалифицироваться по п. 1 ст. 54.1 НК РФ, а также по подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ. Однако от фиктивных операций следует отграничивать реальные сделки с приоритетной налоговой целью (к такого рода сделкам можно отнести некорректно оформленные сделки с точки зрения правовой формы, а также сделки, связанные с «дроблением бизнеса»), которые могут квалифицироваться только по подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ. Иная квалификация может повлечь негативные для налогоплательщика последствия, включая риск уголовного преследования;

– согласно подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ обязательство по сделке должно быть исполнено лицом, являющимся стороной договора, или иным уполномоченным лицом (тест надлежащего исполнителя по сделке). Это положение является аналогом концепции должной осмотрительности (п. 10 Постановления № 53). При этом ст. 54.1 НК РФ устанавливает более высокий стандарт проверки контрагента, поскольку налогоплательщику необходимо проверить всю цепочку привлеченных лиц и подтвердить, кем действительно исполнялось обязательство. Таким образом, безрисковой хозяйственной операцией для налогоплательщика становится только сделка с непосредственным производителем, подрядчиком или исполнителем услуг [26].

Наиболее актуальна проблема налоговой реконструкции, презюмирующая вменение в обязанность налоговым органам определение размеров налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика? исходя из подлинного экономического содержания его операций. Правило налоговой реконструкции имеет большое значение в качестве правового механизма поддержания правовой определенности при применении общей нормы противодействия уклонению от налогообложения, что отмечается как российскими, так и зарубежными исследователями. При отсутствии налоговой реконструкции налоговое доначисление на основе ст. 54.1 НК РФ может фактически трансформироваться в дополнительную меру налоговой ответственности.

В 2019 году Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей предлагал закрепить в ст. 54.1 НК РФ механизм налоговой реконструкции. Однако Минфин России, а также ФНС России высказывали позицию против обос-

нованности налоговой реконструкции. Ранее высшие судебные инстанции поддерживали возможность применения налоговой реконструкции. В этом контексте заметим, что необходимость налоговой реконструкции отмечалась еще в п. 7 Постановления № 53.

В настоящее время в правоприменительной практике отсутствует единый подход к допустимости налоговой реконструкции при применении ст. 54.1 НК РФ. Некоторые суды поддерживают налоговые органы и занимают формальный подход к толкованию ст. 54.1 НК РФ, отмечая, что эта норма прямо не закрепляет обязанность налоговых органов по налоговой реконструкции. Другие суды поддерживают обоснованность налоговой реконструкции [26].

Думается, в отношении налоговой реконструкции суды сегодня исходят не столько из возможности ее применения, сколько из необходимости, обусловленной в первую очередь лежащей на налоговом органе обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом. На наличие у налогового органа подобного рода обязанности неоднократно указывалось и в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, определение от 27.02.2018 № 526-О и др.) [27].

В Определении от 16 ноября 2021 года № 305-ЭС21-18005 Верховный Суд РФ обратил внимание на правовую позицию Конституционного Суда о том, что положения налогового законодательства не допускают доначисления сумм в размере большем, чем установлено законом; налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля определяют объем налоговой обязанности, исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика (определение от 04.07.2017 № 1440). По мнению Верховного Суда, выявление искажения сведений о фактах хозяйственной жизни пред-

полагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Такой подход, по нашему мнению, есть не что иное, как прямое указание на факт «существования» и «необходимость» применения в рамках ст. 54.1 НК РФ такого инструмента, как налоговая реконструкция [28].

Подводя итог, констатируем, что антиуклонительные нормы (при этом совершенно неважно, имеют ли они форму судебной доктрины, либо прямо закреплены в налоговом законе), являясь общемировой тенденцией, получали и продолжают получать достаточное количество негативных откликов. Во всем мире оппозиция таким нормам была (и остается) крайне сильна, однако сегодня они повсюду имплементированы либо как общие принципы налогового законодательства, либо как судебные доктрины [1, с. 112]. Негативную оценку антиуклонительным нормам, в частности, дает Д. В. Винницкий, приходя к заключению: «Общий вывод – российское статутное правило об обходе закона не лучше одноименной российской судебной доктрины, которая видит свое предназначение в том, чтобы просачиваться во все сферы налоговой системы. Стилистическое отличие лишь в том, что новое правило сформулировано более категорично и противоречиво» [12].

Не будем отрицать, что у подобного рода правовых технологий (речь об антиуклонительных правилах), получивших повсеместное распространение в налоговых правопорядках большинства стран мирового сообщества и поддерживаемых авторитетными международными организациями, хватает недостатков, обусловленных их супероценочным содержанием, а также отсутствием нормативной детализации, что на практике может легко привести «к размыванию границ правомерного поведения» [1, с.112]. Но одновременно нужно констатировать, что, имплементируя антиуклонительные правила в сфере налогов и сборов, законодатель «выбирает не между плохим и хорошим, а между плохим и очень плохим» [1, с. 112]. Думается, при таких обстоятельствах выбор законодателя вполне очевиден и достоин поддержки.

Библиографический список

1. Демин А. В. Диспозитивность в налоговом праве: монография. Москва: Проспект, 2020. 182 с. URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=29847928>. EDN: <https://www.elibrary.ru/zdefkh>.
2. Дементьев И. В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм // Журнал российского права. 2019. № 8. С. 96–106. DOI: <http://doi.org/10.12737/jrl.2019.8.9>. EDN: <https://www.elibrary.ru/lmyybq> [in Russian].
3. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. 4-е изд., испр. и доп. Москва: А ТЕМП, 2006. 938 с. URL: [http://publ.lib.ru/ARCHIVES/O/OJEGOV_Sergey_Ivanovich/Ojegov_S.I..._Tolkovyuy_slovar'_russkogo_yazyka.\(2006\).\[pdf-fax\].zip](http://publ.lib.ru/ARCHIVES/O/OJEGOV_Sergey_Ivanovich/Ojegov_S.I..._Tolkovyuy_slovar'_russkogo_yazyka.(2006).[pdf-fax].zip).
4. Трус Н. В., Шубина Т. Г. Словарь иностранных слов и выражений. Москва: АСТ, 1997. 602 с. URL: <https://bookmix.ru/book.phtml?id=1882361#>.
5. Марченко М. Н. Судебное правотворчество и судебское право: учебное пособие. Москва: Проспект, 2017. 448 с. URL: <https://knigogid.ru/books/107661-sudebnoe-pravotvorchestvo-i-sudeyskoe-pravo/toread>.
6. Лазарев В. В. Интеграция права и имплементация интегративных подходов к праву в решении суда // Журнал российского права. 2017. № 7 (247). С. 5–18. DOI: http://doi.org/10.12737/article_59522f9788ffe2.03969891. EDN: <https://elibrary.ru/zbpwnd>.

7. Тарибо Е. В. Доктрины Конституционного Суда Российской Федерации в сфере налогообложения (теоретический и практический аспекты): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2005. 34 с. URL: https://new-disser.ru/_avtoreferats/01002801233.pdf; <https://elibrary.ru/item.asp?id=30300800>. EDN: <https://elibrary.ru/znbwrw>.
8. Сафонов В. Н. Баланс публичных и частных интересов в конституционных судебных доктринах (сравнительно-правовой аспект) // Конституционное и муниципальное право. 2020. № 3. С. 10–13. DOI: <http://doi.org/10.18572/1812-3767-2020-3-10-13>. EDN: <https://elibrary.ru/cosvov>.
9. Гаджиев Х. И. Судебные доктрины и эффективность правоприменения // Журнал российского права. 2019. № 6 (270). С. 14–27. DOI: <http://doi.org/10.12737/jrl.2019.6.2>. EDN: <https://elibrary.ru/uasxqf>.
10. Лазарев В. В., Гаджиев Х. И. Судебные доктрины в российском праве: теория и практика проявления: монография. Москва: НОРМА, ИНФРА-М, 2023. 344 с. URL: https://izak.ru/upload/iblock/bc3/Sudebnye-doktriny-v-rossiyskom-prave_teoriya-i-praktika_Blok.pdf.
11. Демин А. В. Общая теория налогово-правовых норм: монография. Москва: РИОР, ИНФРА-М, 2012. 263 с. URL: <https://znanium.com/catalog/document?id=227268>; <https://elibrary.ru/item.asp?id=19855179>. EDN: <https://elibrary.ru/qsmtrh>.
12. 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. URL: <https://zakon.ru/publication/igzakon/7681>; <https://elibrary.ru/item.asp?id=36610297>. EDN: <https://elibrary.ru/yqxtyt>.
13. Демин А. В. Налоговое право России: учебное пособие. Москва: РИОР, 2008. 380 с. URL: https://teuk-center.ru/f/demin_nalogovoye_zakonodatelstvo.pdf.
14. 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. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=34915099>. EDN: <https://elibrary.ru/xngelj>.
15. Демин А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=CMB&n=18387>; <https://elibrary.ru/item.asp?id=37413414>. EDN: <https://elibrary.ru/wbcraf>.
16. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: монография. Москва: РИОР, ИНФРА-М, 2013. 245 с. URL: <https://znanium.com/catalog/document?id=69965>; <https://elibrary.ru/item.asp?id=19862301>. EDN: <https://elibrary.ru/qsqvan>.
17. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут, 2017. 463 с. URL: <https://znanium.com/catalog/document?id=327693>.
18. Определение Верховного Суда РФ от 5 апреля 2022 года № 303-ЭС22-547 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-05042022-n-303-es22-547-podelu-n-a73-142272020>.
19. Определение Верховного Суда РФ от 10 июня 2022 года № 304-ЭС22-8260 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-10062022-n-304-es22-8260-podelu-n-a67-3562021/>.
20. Определение Верховного Суда РФ от 20 июня 2022 года № 306-ЭС22-9072 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-20062022-n-306-es22-9072-podelu-n-a57-346492020>.
21. Определение Верховного Суда РФ от 11 апреля 2022 года № 307-ЭС22-3491 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-11042022-n-307-es22-3491-podelu-n-a05-1292021>.
22. Определение Верховного Суда РФ от 4 сентября 2020 года № 305-ЭС20-11774 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-04092020-n-305-es20-11774-podelu-n-a40-1678412019>.
23. Определение Верховного Суда РФ от 12 апреля 2022 года № 303-ЭС22-3501 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-12042022-n-303-es22-3501-podelu-n-a73-205792020>.
24. Определение Верховного Суда РФ от 30 декабря 2022 года № 305-ЭС21-25771 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-30122021-n-305-es21-25771-podelu-n-a41-221432020>.
25. Определение Верховного Суда РФ от 30 мая 2022 года № 306-ЭС22-7428 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-30052022-n-306-es22-7428-podelu-n-a12-16882021>.
26. Подшивалова Д. Я. Статья 54.1 НК РФ: возможные проблемы правоприменения // Налоги. 2021. № 2. С. 20–25. DOI: <http://doi.org/10.18572/1999-4796-2021-2-20-25>. EDN: <https://elibrary.ru/zltnpp>.
27. Определение Верховного Суда РФ от 21 июля 2022 года № 301-ЭС22-4481 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=721536#elmlimRT7kYADknHO>.

28. Определение Верховного Суда РФ от 16 ноября 2021 года № 305-ЭС21-18005 // «КонсультантПлюс»: справочная правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 04.09.2022).

References

1. Demin A. V. *Dispozitivnost' v nalogovom prave: monografiya* [Dispositivity in tax law: monograph]. Moscow: Prospekt, 2020, 182 p. Available at: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=29847928>. EDN: <https://www.elibrary.ru/zdefkh> [in Russian].
2. Dementev I. V. *Nalogovoe pravoprименение: smena pravovykh paradigm* [Tax enforcement: the change of paradigm]. *Zhurnal rossiiskogo prava* [Journal of Russian Law], 2019, no. 8, pp. 96–106. DOI: <http://doi.org/10.12737/jrl.2019.8.9>. EDN: <https://www.elibrary.ru/lmyybyq> [in Russian].
3. Ozhegov S. I., Shvedova N. Yu. *Tolkovyi slovar' russkogo yazyka: 80 000 slov i frazeologicheskikh vyrazhenii. 4-e izd., ispr. i dop.* [Explanatory dictionary of Russian dictionary: 80 000 words and phraseological expressions. 4th edition, revised and enlarged]. Moscow: A TEMP, 2006, 938 p. Available at: [http://publ.lib.ru/ARCHIVES/O/OJEGOV_Sergey_Ivanovich/Ojegov_S.I..._Tolkovyy_slovar'_russkogo_yazyka.\(2006\).pdf-fax.zip](http://publ.lib.ru/ARCHIVES/O/OJEGOV_Sergey_Ivanovich/Ojegov_S.I..._Tolkovyy_slovar'_russkogo_yazyka.(2006).pdf-fax.zip) [in Russian].
4. Trus N. V., Shubina T. G. *Slovar' inostrannykh slov i vyrazhenii* [Dictionary of foreign words and expressions]. Moscow: AST, 1997, 602 p. Available at: <https://bookmix.ru/book.phtml?id=1882361#> [in Russian].
5. Marchenko M. N. *Sudebnoe pravotvorchestvo i sudeiskoe pravo: uchebnoe posobie* [Judicial law-making and judicial law: textbook]. Moscow: Prospekt, 2017, 448 p. Available at: <https://knigogid.ru/books/107661-sudebnoe-pravotvorchestvo-i-sudeyskoe-pravo/toread> [in Russian].
6. Lazarev V. V. *Integratsiya prava i implementatsiya integrativnykh podkhodov k pravu v reshenii suda* [Integration of law and the implementation of integrative approaches to law in a court decision]. *Zhurnal rossiiskogo prava* [Journal of Russian Law], 2017, no. 7 (247), pp. 5–18. DOI: http://doi.org/10.12737/article_59522f9788ff2.03969891. EDN: <https://elibrary.ru/zbpwnd> [in Russian].
7. Taribo E.V. *Doktriny Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii v sfere nalogooblozheniya (teoreticheskii i prakticheskii aspekty): avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk* [Doctrines of the Constitutional Court of the Russian Federation in the field of taxation (theoretical and practical aspects): author's abstract of Candidate's of Legal Sciences thesis]. Moscow, 2005, 34 p. Available at: <https://new-disser.ru/avtoreferats/01002801233.pdf>; <https://elibrary.ru/item.asp?id=30300800>. EDN: <https://elibrary.ru/znbwrv> [in Russian].
8. Safonov V. N. *Balans publichnykh i chastnykh interesov v konstitutsionnykh sudebnykh doktrinach (sravnitel'no-pravovoi aspekt)* [The balance of public and private interests in constitutional judicial doctrines (a comparative law aspect)]. *Konstitutsionnoe i munitsipal'noe pravo* [Constitutional and Municipal Law], 2020, no. 3, pp. 10–13. DOI: <http://doi.org/10.18572/1812-3767-2020-3-10-13>. EDN: <https://elibrary.ru/cosvov> [in Russian].
9. Hajiyev Kh. I. *Sudebnye doktriny i effektivnost' pravoprименeniya* [Judicial doctrines and efficiency of law enforcement]. *Zhurnal rossiiskogo prava* [Journal of Russian Law], 2019, no. 6 (270), pp. 14–27. DOI: <http://doi.org/10.12737/jrl.2019.6.2>. EDN: <https://elibrary.ru/uasxqf> [in Russian].
10. Lazarev V. V., Gadjiev Kh. I. *Sudebnye doktriny v rossiiskom prave: teoriya i praktika proyavleniya: monografiya* [Judicial Doctrines in Russian Law: Theory and Practice: monograph]. Moscow: NORMA, INFRA-M, 2023, 344 p. Available at: https://izak.ru/upload/iblock/bc3/Sudebnye-doktriny-v-rossiyskom-prave_teoriya-i-praktika_Blok.pdf [in Russian].
11. Demin A. V. *Obshchaya teoriya nalogovo-pravovykh norm: monografiya* [General theory of tax and legal norms: monograph]. Moscow: RIOR, INFRA-M, 2012, 263 p. Available at: <https://znanium.com/catalog/document?id=227268>; <https://elibrary.ru/item.asp?id=19855179>. EDN: <https://elibrary.ru/qsmtrh> [in Russian].
12. Vinnitsky D. V. *Dobrosobestnost', obosnovannost' vygody, predely osushchestvleniya prav, ili kak rossiiskoe nalogovoe pravo okazalos' na peredovykh rubezhakh bor'by so zlom, gnezdyashchimsya v nalogoplatel'shchikakh* [Integrity justified benefit, scope of exercise of rights, or how Russia's tax law moved to the forefront of the fight against taxpayers' vices]. *Zakon*, 2018, no. 11, pp. 44–57. Available at: <https://zakon.ru/publication/igzakon/7681>; <https://elibrary.ru/item.asp?id=36610297>. EDN: <https://elibrary.ru/yqxtyt> [In Russian].
13. Demin A. V. *Nalogovoe pravo Rossii: uchebnoe posobie* [Tax law of Russia: textbook]. Moscow: RIOR, 2008, 380 p. Available at: https://teuk-center.ru/f/demin_nalogovoye_zakonodatelstvo.pdf [in Russian].
14. Arakelov S. A. *Antiuklonitel'nye normy v mezhdunarodnoi praktike. Nove zakonodatel'nye instrumenty po bor'be protiv ukloeneniya ot uplaty nalogov v Rossii* [Anti-avoidance rules in international practice. New legislative techniques for countering tax avoidance in Russia]. *Zakon*, 2018, no. 5, pp. 109–115. Available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=34915099>. EDN: <https://elibrary.ru/xngelj> [in Russian].
15. Demin A. V. *Dispozitivnost' i nalogooblozhenie: kommentarii zakonodatel'stva i praktiki nalogovogo administrirovaniya* [Dispositivity and taxation: commentary on legislation and practice of tax administration]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=CMB&n=18387>; <https://elibrary.ru/item.asp?id=37413414>. EDN: <https://elibrary.ru/wbcraf> [in Russian].
16. Demin A. V. *Neopredelennost' v nalogovom prave i pravovye sredstva ee preodoleniya: monografiya* [Uncertainty in tax law and legal means of overcoming it: monograph]. Moscow: RIOR, INFRA-M, 2013, 245 p. Available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=19862301>. EDN: <https://elibrary.ru/qsqvan> [in Russian].
17. Vinnitsky D.V. *Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki* [International tax law: problems of theory and practice]. Moscow: Statut, 2017, 463 p. Available at: <https://znanium.com/catalog/document?id=327693> [in Russian].

18. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 5 aprelya 2022 goda № 303-ES22-547* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated April 5, 2022 № 303-ES22-547]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-05042022-n-303-es22-547-po-delu-n-a73-142272020> [in Russian].
19. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 10 iyunya 2022 goda № 304-ES22-8260* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation as of June 10, 2022 № 304-ES22-8260]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-10062022-n-304-es22-8260-po-delu-n-a67-3562021/> [in Russian].
20. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 20 iyunya 2022 goda № 306-ES22-9072* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation as of June 20, 2022 № 306-ES22-9072]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-20062022-n-306-es22-9072-po-delu-n-a57-346492020/> [in Russian].
21. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 11 aprelya 2022 goda № 307-ES22-3491* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation of April 11, 2022 No. 307-ES22-3491]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-11042022-n-307-es22-3491-po-delu-n-a05-1292021> [in Russian].
22. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 4 sentyabrya 2020 goda № 305-ES20-11774* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated September 4, 2020 № 305-ES20-11774]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-04092020-n-305-es20-11774-po-delu-n-a40-1678412019> [in Russian].
23. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 12 aprelya 2022 goda № 303-ES22-3501* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated April 12, 2022 № 303-ES22-3501]. Retrieved from legal reference system ConsultantPlus. Available at: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-12042022-n-303-es22-3501-po-delu-n-a73-205792020> [in Russian].
24. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 30 dekabrya 2022 goda № 305-ES21-25771* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated December 30, 2022 № 305-ES21-25771]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-30122021-n-305-es21-25771-po-delu-n-a41-221432020> [in Russian].
25. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 30 maya 2022 goda № 306-ES22-7428* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated May 30, 2022 № 306-ES22-7428]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-30052022-n-306-es22-7428-po-delu-n-a12-16882021> [in Russian].
26. Podshivalova D. Ya. *Stat'ya 54.1 NK RF: vozmozhnye problemy pravoprimereniya* [Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation: possible problems of law enforcement]. *Nalogi* [Taxes (Journal)], 2021, no. 2, pp. 20–25. DOI: <http://doi.org/10.18572/1999-4796-2021-2-20-25>. EDN: <https://elibrary.ru/zltnpp> [in Russian].
27. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 21 iyulya 2022 goda № 301-ES22-4481* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated July 21, 2022 No. 301-ES22-4481]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=721536#emlimRT7kYADknHO> [in Russian].
28. *Opredelenie Verkhovnogo Suda RF ot 16 noyabrya 2021 goda № 305-ES21-18005* [Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation dated November 16, 2021 № 305-ES21-18005]. Retrieved from legal reference system «ConsultantPlus». Available at: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-16112021-n-305-es21-18005-po-delu-n-a40-1311672020> [in Russian].