

УДК 347.73:336.2

DOI: 10.19073/2658-7602-2025-22-2-185-200

EDN: BDFGUU

*Оригинальная научная статья*

Превращение налогообложения в рэкет как результат нигилистического отношения к нормативному пониманию права

С. Б. Поляков *Пермский филиал Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики»,
Пермь, Российская Федерация*✉ psb59@rambler.ru

Аннотация. Цель исследования заключается в доказывании того, что отказ от нормативного понимания права является главной угрозой законности, а также в представлении метода выявления смысла положений закона, придаваемого им сложившейся правоприменительной практикой, для определения способов защиты законных прав и интересов. Применены следующие методы исследования: формально-догматический метод, который заключается в ограничении исследования текстом объектов исследования; конструирование из текста закона логических норм права; анализ судебных актов для выявления наличия или отсутствия в них обстоятельств, предусмотренных законом; синтез из судебных актов обстоятельств, указываемых основаниями привлечения к налоговой ответственности; правила логики определения понятий при соотнесении обстоятельств дела, указываемых в судебных актах, с понятиями юридических фактов, установленными в законе. На примере анализа судебной практики по налоговым спорам доказана произвольность правоприменения, начинающегося с пренебрежения к установлению и доказыванию формально определенных признаков налогового правонарушения. Отказ от узконормативного понимания права приводит к превращению законного налогообложения в извлечение государством незаконного дохода, подавлению экономической деятельности. При том что в Послании Президента РФ Федеральному Собранию от 29 февраля 2024 г. особо отмечена недопустимость нарушения закона в отношении предпринимателей: «Они создают рабочие места, обеспечивают работой, зарплату платят людям». Доказательство практического вреда критики нормативизма подчеркивает научную новизну проводимого исследования, равно как и выявление правоположений, создаваемых правоприменительной практикой с искажением закона, для определения способов борьбы за право. Практическая значимость заключается в демонстрации того, как законное правоприменение может обеспечиваться использованием компьютерной программы «Лазер»-ИП-ГПК-2020 при адаптации ее к арбитражным спорам. При выявленном отсутствии реальной судебной защиты налогоплательщиков в порядке обжалования решений налоговых органов предложены способы защиты в исковом производстве.

Ключевые слова: налогообложение; формальная определенность; юридические факты; обстоятельства дела; доказательства; законность

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Для цитирования: Поляков С. Б. Превращение налогообложения в рэкет как результат нигилистического отношения к нормативному пониманию права // Сибирское юридическое обозрение. 2025. Т. 22, № 2. С. 185–200. DOI: <https://doi.org/10.19073/2658-7602-2025-22-2-185-200>. EDN: <https://elibrary.ru/bdfguu>

Original scientific article

The Transformation of Taxation into Racket as a Consequence of a Nihilistic Attitude Toward the Normative Understanding of Law

S. B. Polyakov 

National Research University Higher School of Economics, City of Perm, Perm, Russian Federation

✉ psb59@rambler.ru

Abstract. Objective. This study aims to demonstrate that the rejection of a normative understanding of law poses a primary threat to the rule of law. It further proposes a method for identifying the actual meaning attributed to legal provisions through established law enforcement practice – an approach that enables the development of strategies for protecting legitimate rights and interests. The research employs several methods/ Formal-dogmatic method: limiting the analysis to the legal texts under examination. Logical construction: deriving legal norms from statutory texts. Judicial analysis: examining court decisions to detect the presence or absence of statutorily prescribed facts. Synthesis: extracting the factual grounds for tax liability from judicial acts. Logical definition: applying formal logic to correlate case-specific circumstances described in judgments with legal facts defined in legislation. A case study of judicial practice in tax disputes illustrates the arbitrariness of legal enforcement, beginning with the disregard for establishing and proving formally defined elements of tax violations. The abandonment of a strict normative legal framework leads to a shift: lawful taxation degenerates into a mechanism for the state to extract unlawful revenues and suppress economic activity. This situation becomes particularly pressing in light of the Presidential Address to the Federal Assembly of the Russian Federation on February 29, 2024, where President Vladimir Putin emphasized the inadmissibility of violating the law in relation to entrepreneurs, stating: “They create jobs, employ people, and pay salaries.” Scientific Contribution. The study emphasizes the tangible harm caused by critiques of legal normativism. It offers a method for detecting jurisprudential distortions of statutory law, thereby facilitating the identification of strategies to defend legal rights Practical Significance: The research demonstrates how legal enforcement aligned with statutory norms can be supported through the use of the “LASER-IP-CPC-2020” computer program, when adapted to arbitral disputes. Given the lack of effective judicial protection for taxpayers during appeals against decisions by tax authorities, the study proposes mechanisms for protection through litigation in civil proceedings.

Keywords: taxation; formal certainty; legal facts; case circumstances; evidence; legality

Conflict of interest. The Author declares no conflict of interest.

For citation: Polyakov S. B. The Transformation of Taxation into Racket as a Consequence of a Nihilistic Attitude Toward the Normative Understanding of Law. *Siberian Law Review*. 2025;22(2):185-200. DOI: <https://doi.org/10.19073/2658-7602-2025-22-2-185-200>. EDN: <https://elibrary.ru/bdfguu> (In Russ.)

ВВЕДЕНИЕ

Призывы отказаться от «позитивной (узонормативной) теории права» [1, с. 6], права в его нормативном понимании как ядра правосудия [2, с. 9–10] становятся едва ли не господствующими в современной российской теории права. Заметен вклад в размывание сущностных признаков права ученых, осуществляющих судебную власть [3].

Антипозитивизм может быть идеологическим знаменем судебной практики, пренебрежительно относящейся к формальной определенности закона без теоретической подоплеки. В частности, при применении ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Представители науки налогового права, не особо связывая свои доводы с вопросами правопонимания, активно

обсуждают антиуклонительные от налогообложения правила, направленные на расширение свободы усмотрения правоприменителей введением оценочных норм в налоговое законодательство [4–7 и др.].

Настоящая статья – не о вопросах обоснованности установления в налоговом законе оценочных понятий и их применения, а о нигилистическом отношении судов к формально определенным юридическим фактам, о подмене их оценочными юридическими фактами, не предусмотренными положениями закона, на которые сделана ссылка в решении, о вынесении решений на основании обстоятельств, не предусмотренных ни конкретными, ни абстрактными (оценочными) понятиями положений закона. В теоретическом отрицании нормативизма нарушение закона, особенно заметное в фискальных целях, приобретает покров научности.

Для развенчивания антинормативизма надо показать тело беззакония, которое он покрывает. Для лечения болезни тела нужен его анализ и поиск лекарств для борьбы с вирусами.

ПРОЯВЛЕНИЕ НАРУШЕНИЯ ЗАКОНА

Решением Арбитражного суда г. Москвы от 26 июля 2023 г. по делу № А40-115353/23 отказано в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом “Керамет”» (далее – ООО «ТД “Керамет”») о признании недействительным решения налогового органа о привлечении общества к налоговой ответственности и взыскании недоимки по НДС в сумме 29 562 607 руб. Апелляционное постановление было практически копией решения суда первой инстанции и не было связано с доводами апелляционной жалобы.

Согласно решению налогового органа ООО «ТД “Керамет”» нарушило п. 1 ст. 54.1 НК РФ: «Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога

в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика».

Из этого текста следует запрет налогоплательщику уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога при совокупности юридических фактов (фактический состав):

- 1) искажение сведений (альтернативно):
 - 1.1) о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов),
 - 1.2) объектах налогообложения;
- 2) подлежащих отражению (альтернативно):
 - 2.1) в налоговом учете,
 - 2.2) бухгалтерском учете,
 - 2.3) налоговой отчетности налогоплательщика;
- 3) размер подлежащего уплате налога при совершенных фактах хозяйственной жизни превышает размер фактически уплаченного налога.

Бремя доказывания соответствующих обстоятельств, в силу п. 6 ст. 108 НК РФ, ч. 5 ст. 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), лежит на налоговом органе.

В кассационной жалобе поабзацным анализом судебных актов налогоплательщик указывал, что в решении налогового органа и судебных актах не указаны обстоятельства, соответствующие конкретным юридическим фактам, предусмотренным п. 1 ст. 54.1 НК РФ, а указаны обстоятельства и их доказательства, соотносимые налоговым органом и судом с жаргонными налоговыми терминами: «технические организации», «налоговые разрывы», «сложное расхождение», «круговое движение денежных средств», «обналичивание денежных средств».

В судебных актах ООО «ТД “Керамет”» также обвинялось в нарушении п. 2 ст. 54.1 НК РФ без указания

обстоятельств, соответствующих предусмотренным в нем юридическим фактам: «При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) 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».

Суды вместо контроля за законностью решения налогового органа выполнили функцию субсидиарного налогового обвинения (подобное недопустимо в уголовном процессе согласно, например, ч. 3 ст. 15, п. 6 ч. 1 ст. 237 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации), но не указали индивидуально определяемые обстоятельства дела, образующие оценочный юридический факт, предусмотренный подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ.

В судебном заседании суда кассационной инстанции представители налогового органа четко подтвердили:

– что обстоятельства, изложенные в их решении, воспроизведенном в оспариваемых судебных актах, не соответствуют понятиям, указанным в п. 1 ст. 54.1 НК РФ;

– ООО «ТД “Керамет”» не обвиняется в разбеге бизнеса.

На вопрос суда, все ли указанные товары получены и оплачены, представители налогового органа дали однозначный утвердительный ответ.

То есть суду кассационной инстанции заявителем и самим же налоговым органом четко было показано, что изъятие у ООО «ТД “Керамет”» 29 562 607 руб. под видом недоимки произведено не по обстоятельствам, предусмотренным п. 1 ст. 54.1 НК РФ. Однако Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 20 марта 2024 г. кассационная жалоба оставлена без удовлетворения, а обжалованные судебные акты – без изменения¹.

АНАЛИЗ СУДЕБНЫХ АКТОВ

С целями выявления того, насколько типично применение ст. 54.1 НК РФ не по предусмотренным статьей юридическим фактам и какие действительно обстоятельства являются основанием судебных решений для применения данной статьи, нами проведен анализ 93 кассационных постановлений арбитражных судов округов, на которые ссылался налоговый орган как на образцы своих решений в акте налоговой проверки межрайонной ИФНС по г. Москве № 31 от 29 февраля 2024 г. № 23-22/02 в отношении ООО «ТД “Керамет”» за следующий период.

Выявлено указание в судебных актах обстоятельств (показателей анализа), соответствующих вышеуказанным юридическим фактам (критериям анализа), установленным ст. 54.1 НК РФ.

1. В 10 судебных актах прямо указано на неприменение по делам ст. 54.1 НК РФ или эта статья в постановлениях вообще не упоминается. Это означает, что признаки правонарушения, предусмотренные упомянутой статьей, для налоговых органов значения не имеют.

Прямо указано на применение п. 1 ст. 54.1 НК РФ в 31 постановлении, на применение п. 2 ст. 54.1 НК РФ – в 28 постановлениях. В большинстве судебных актов приводятся ссылки на ст. 54.1 НК РФ без указания пунктов и подпунктов.

¹ Все указанные судебные акты по рассматриваемому делу см.: *Электронное правосудие*. 2025. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-115353-2023/1177551> (дата обращения: 25.05.2025).

Ссылки на пункты ст. 54.1 НК РФ в судебных актах носят формальный характер. В судебных актах ясно не указываются предусмотренные в них юридические факты, соответственно которым должны устанавливаться фактические обстоятельства дела (предмет доказывания по делу). Так, в Постановлениях Арбитражного суда Поволжского округа от 4 июня 2020 г. № Ф06-61054/2020², Арбитражного суда Московского округа от 21 февраля 2023 г. по делу № А40-5345/2022³ и от 25 апреля 2023 г. по делу № А40-68187/2022⁴ однозначно указывается на применение п. 2 ст. 54.1 НК РФ, но не п. 1 ст. 54.1 НК РФ, однако приводятся обстоятельства именно признаков п. 1 ст. 54.1 НК РФ и их доказательства (спорные контрагенты не могли выполнять и фактически не выполняли работы на объектах заявителей-налогоплательщиков).

В кассационных постановлениях ни прямо, ни отсылочным образом к листам и абзацам судебных актов и решений налоговых органов не указываются фактические обстоятельства, соответствующие конкретным юридическим фактам, установленным п. 1 ст. 54.1 НК РФ.

Вместо этого в постановлениях сходные действия и события указываются то в перечнях обстоятельств, то в перечнях доказательств.

2. По содержанию 65 постановлений нельзя определить искаженные конкретные факты хозяйственной жизни с указанием места, времени, предмета (товара, продукции, услуг, денежных сумм). Содержание 15 постановлений позволяет сделать предположения о предметах хозяйственных операций, которые фактически не осуществлялись, но оформлялись докумен-

тами бухгалтерского или налогового учета налогоплательщиками-заявителями.

3. Только в 11 постановлениях указаны отдельные документы первичного бухгалтерского или налогового учета либо налоговой отчетности с какими-то их реквизитами, содержащие недостоверную информацию.

4. Лишь в 8 постановлениях, хотя и фрагментарно, но указаны объекты налогообложения и возникающие из них налоговые обязанности в конкретном размере из названных искаженными фактов хозяйственной жизни.

5. В 18 постановлениях нет сведений, что налогоплательщики приводили доказательства. В 36 постановлениях упоминается, что заявители приводили доказательства, подтверждающие реальность хозяйственных операций и являющиеся основанием для налоговых вычетов, но без их изложения. После чего типично следовало: «Доводы кассационной жалобы о наличии в материалах дела доказательств, подтверждающих реальность хозяйственных операций со спорными контрагентами и являющихся основанием для налоговых вычетов по НДС, отклоняются судом кассационной инстанции, поскольку судами в ходе рассмотрения дела на основании совокупности исследования предоставленных в материалы дела доказательств установлена неправомерность заявленного налогового вычета по НДС со спорными контрагентами»⁵. При этом нет ссылок на материалы дел, листы решений налоговых органов и судебных актов с доказательствами опровержения доводов налогоплательщиков.

В 27 постановлениях есть изложение некоторых доказательств налогоплательщиков. В 5 из них отсутствует их оценка.

² URL: <http://kad.arbitr.ru/A55-26674-2019/843076> (дата обращения: 25.05.2025).

³ URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-5345-2022/1131763> (дата обращения: 25.05.2025).

⁴ URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-68187-2022/1141303> (дата обращения: 25.05.2025).

⁵ См., напр.: *Постановление* Арбитр. суда Москов. окр. от 8 июня 2023 г. по делу № А41-51523/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A41-51523-2022/1148797> (дата обращения: 25.05.2025); и др.

6. Лишь в 6 постановлениях имеются какие-то сведения о том, что суд определял «уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни». Но и в них отсутствуют расчеты уменьшения сумм подлежащих уплате налогов хотя бы точными ссылками на листы решений налоговых органов и судебных актов предшествующих инстанций, где бы такие расчеты были приведены.

7. Только в 5 постановлениях указано наличие у налоговых органов обязанности проведения налоговой реконструкции в целях определения действительной налоговой обязанности проверяемых налогоплательщиков. «Под налоговой реконструкцией в судебной практике понимается определение действительного размера экономически обоснованных расходов общества и их учета в целях налогообложения»⁶. Выводы по этому вопросу отсутствуют в 50 постановлениях. В остальных постановлениях отрицается обязанность налоговых органов устанавливать действительную налоговую обязанность проверяемых налогоплательщиков.

8. Содержание целей совершения сделок (операций) – неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога – не аргументировано (указано, что сделки совершены с названными целями без указания обстоятельств, подтверждающих такие цели) в 45 постановлениях. В 31 постановлении можно найти указания на какие-либо обстоятельства в умозаключениях о названных целях. В основном это обстоятельства, указываемые при квалификации деяний по п. 1 ст. 54.1 НК РФ. Ясное, самостоя-

тельное обстоятельство, обосновывающее указанную в подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ цель, выявлено только одно: закупая товар по определенной цене у взаимозависимой компании с налогоплательщиком-заявителем с минимальной наценкой, в последующем организации реализовывали тот же товар налогоплательщику-заявителю с наценкой, превышающей в разы первоначальную⁷.

9. Только в 2 постановлениях указаны названные налогоплательщиками экономически обоснованные цели совершения сделок (операций) с приведением налогоплательщиками каких-то доказательств законных целей совершения сделок (операций). Приведены мотивы отклонения этих доводов без указания средств доказывания.

10. В 25 постановлениях указаны лица, исполнившие обязательства по сделкам (операциям), не являющиеся сторонами договоров, заключенных с налогоплательщиками, и (или) лица, которым обязательства по исполнению сделок (операций) не переданы по договорам или закону. При этом в 20 постановлениях такими лицами указаны налогоплательщики-заявители. В остальных случаях обстоятельства, соответствующие подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, не назывались, соответственно, прямой квалификации деяний налогоплательщиков по подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ не выявлено.

11. В 40 постановлениях, то есть почти в половине проанализированных судебных актов, указано на недоказанность налогоплательщиками обстоятельств своей невиновности и (или) обстоятельств, которые налоговый орган и суд считают освобождающими от налоговой ответственности.

⁶ См., напр.: *Постановление* Арбитражного суда Москов. окр. от 18 янв. 2023 г. по делу № А40-20237/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-20237-2022/1133677> (дата обращения: 25.05.2025); и др.

⁷ *Постановление* Арбитражного суда Москов. окр. от 23 мая 2023 г. по делу № А40-230185/2021 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-230185-2021/1170179> (дата обращения: 25.05.2025).

ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ ФОРМАЛИЗАЦИЯ СТАТЬИ 54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Статья 54.1 введена в НК РФ Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ⁸.

Налоговые органы и в некоторых случаях суды восприняли это дополнение НК РФ как ограничение прав налогоплательщиков и, соответственно, расширение возможностей налоговых органов по формированию недоимок по налогам. Такая позиция налоговых органов приведена, например, в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 9 июля 2020 г. по делу № А27-17275/2019: «Инспекция возражает против удовлетворения кассационной жалобы согласно отзыву, полагает, что судом апелляционной инстанции правомерно применены положения статьи 54.1 НК РФ и не приняты расходы заявителя в полном объеме. Указывает, что положения статьи 54.1 НК РФ, являясь ужесточением требований к налогоплательщикам по соблюдению ими налогового законодательства, допускают (в указанных в статье случаях) полный отказ в возможности реализации прав на заявление налоговых вычетов и учет расходов; что нивелирование ужесточительных мер в виде ограничения в правах (в рассматриваемом случае на вычеты и расходы), введенных Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ, путем обратного восстановления всех прав исходя из обстоятельств, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, приводит к дисфункциональности статьи 54.1 НК РФ»⁹.

Установление п. 1 ст. 54.1 НК РФ конкретных юридических фактов, в совокупности порождающих запрет налогоплательщику уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога, по логическому закону обратного соотношения объема и содержания понятия ограничило запрет налогоплательщику (объем понятия) введением формально-определенных признаков (юридических фактов). Поэтому верным логическим толкованием введения ст. 54.1 НК РФ является вывод не об «ужесточении требований к налогоплательщикам по соблюдению ими налогового законодательства», а о конкретизации обстоятельств и условий, порождающих запрет налогоплательщику¹⁰. В вышеуказанном Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 9 июля 2020 г. по делу № А27-17275/2019 в опровержение приведенного налоговым органом толкования дополнения НК РФ статьей 54.1 сказано: «В пояснительных записках к законопроекту № 529775-6 “О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации” указано, что проект подготовлен с целью защиты налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах».

То есть дополнение НК РФ статьей 54.1 явилось реализацией принципа формальной определенности закона, предполагающего точность и ясность законодательных предписаний, исключаящих

⁸ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федер. закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁹ URL: <http://kad.arbitr.ru/A27-17275-2019/877812> (дата обращения: 25.05.2025).

¹⁰ См., напр.: *Определение Конституц. Суда Рос. Федерации* от 29 сент. 2020 г. № 2311-О. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; *Постановление Арбитр. суда Урал. окр.* от 28 мая 2024 г. по делу № А07-30893/2022 // Электрон. правосудие. 2024. URL: <http://kad.arbitr.ru/A07-30893-2022/1250079> (дата обращения: 25.05.2025), *Постановление Арбитр. суда Сев.-Зап. окр.* от 29 мая 2024 г. по делу № А56-48948/2023 // Электрон. правосудие. 2024. URL: <http://kad.arbitr.ru/A56-48948-2023/1235663> (дата обращения: 25.05.2025).

произвольное его применение¹¹. О требованиях формальной определенности налоговых норм наиболее содержательно сказано в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ) от 24 марта 2017 г. № 9-П¹².

**ПРАВОВЫЕ ПОЗИЦИИ СУДОВ,
СОЗДАННЫЕ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ
СТАТЬИ 54.1 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Судебная практика фактически не реализует волю законодателя, применяя п. 1 ст. 54.1 НК РФ не по ее буквальному содержанию. Судебным правотворчеством введены:

1) необязательность установления и указания в решениях налоговых органов и в судебных актах в качестве оснований ответственности за нарушение ст. 54.1 НК РФ:

– конкретных фактов хозяйственной жизни с указанием места, времени, предмета (товара, продукции, услуг, денежных сумм);

– документов первичного бухгалтерского или налогового учета либо налоговой отчетности, в которых искажены проверяемые факты хозяйственной жизни, налогового учета и отчетности;

– следующих из проверяемых фактов хозяйственной жизни объектов налогообложения и возникающих из них налоговых обязанностей в конкретном размере;

– величины уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога по искаженным сведениям недостоверной налоговой отчетности относительно налоговых обязанностей, возникающих из действительных фактов хозяйственной жизни;

2) допустимость для налоговых органов и судов обоснования нарушения ст. 54.1 НК РФ обстоятельствами, не предусмотренными данной статьей, вводимыми произвольно и без ограничений: «техническими организациями», «налоговыми разрывами по уплате НДС по цепочке контрагентов», дроблением бизнеса, миграцией организаций в короткий промежуток времени и др.;

3) право налоговых органов и суда заочно (без привлечения в дело) на обвинение организаций и индивидуальных предпринимателей в деловой и налоговой недобросовестности не предусмотренным законом понятием «техническая организация» и запрет для не привлеченных в дело лиц на обжалование порочащих их деловую репутацию сведений,

¹¹ См., напр.: *По делу* о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»: Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 15 июля 1999 г. № 11-П; *По делу* о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова: Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 27 мая 2003 г. № 9-П; *По делу* о проверке конституционности положения части первой статьи 188 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки М. А. Асламазян: Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 27 мая 2008 г. № 8-П; *По делу* о проверке конституционности положений части первой статьи 188 Уголовного кодекса Российской Федерации, части 4 статьи 4.5, части 1 статьи 16.2 и части 2 статьи 27.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобами граждан В. В. Баталова, Л. Н. Валуевой, З. Я. Ганиевой, О. А. Красной и И. В. Эпова: Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 13 июля 2010 г. № 15-П; *По делу* о проверке конституционности части третьей статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М. А. Литвинова: Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 22 июля 2020 г. № 38-П; *По делу* о проверке конституционности части первой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В.В. Калугарова: Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 4 марта 2021 г. № 5-П. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹² *По делу* о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кулбацкого и В. А. Чапланова: Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 24 марта 2017 г. № 9-П. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

содержащихся в описательной и мотивировочной частях судебных актов¹³;

4) право суда на расширение по собственной инициативе объема налогового обвинения путем указания на пункты и подпункты ст. 54.1 НК РФ, не приведенные в решении налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности;

5) право, а не обязанность налогового органа и суда на исследование и оценку доказательств налогоплательщика, подтверждающих реальность хозяйственных операций¹⁴.

Кроме того, по тем же критериям проанализировано еще 100 судебных актов, выбранных в СПС «КонсультантПлюс» по ссылке к ст. 54.1 НК РФ на дату обращения 13 июня 2024 г. в убывающем порядке. В 90 кассационных постановлениях полностью, в 6 частично отказано в удовлетворении заявлений налогоплательщиков об оспаривании решений налоговых органов с приведенными правовыми положениями.

В большинстве судебных актов даже при декларируемых иногда презумпции добросовестности налогоплательщиков и обязанности налоговых органов опровергать реальность спорных сделок и доказывать, что основной целью заключения налогоплательщиками сделок являлось не получение результатов предпринимательской деятельности, а получение налоговой экономии, на налогоплательщиков возлагается обязанность доказывать:

- реальность хозяйственных операций;
- не предусмотренные ст. 54.1 НК РФ и вводимые произвольно и без ограничений налоговыми органами и судами обстоятельства, подтверждающие отсутствие нарушений ст. 54.1 НК РФ;

- действительный размер своих налоговых обязательств при оспаривании налоговыми органами реальности хозяйственных операций.

Но при этом судебной практикой установлены такие правовые позиции:

5.1) налоговый орган по своему усмотрению определяет обстоятельства и доказательства для привлечения налогоплательщика к ответственности и вправе скрывать доказательства невиновности налогоплательщика: «На налоговый орган законодательством о налогах и сборах возложена обязанность прилагать к акту налоговой проверки не все полученные в ходе налоговой проверки документы, а только документы, которые подтверждают факты нарушения налогоплательщиком норм законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе налоговой проверки, чтобы налогоплательщик имел возможность с ними ознакомиться и представить свои возражения.

С учетом изложенного нормы НК РФ не предусматривают право проверяемого налогоплательщика на ознакомление с документами, не отраженными в акте налоговой проверки. В этой связи представление налоговым органом лицу,

¹³ *Определение* Верхов. Суда Рос. Федерации от 1 нояб. 2021 г. № 305-ЭС21-15612 по делу № А40-77108/2020 ; *Определение* Верхов. Суда Рос. Федерации от 24 июня 2024 г. № 305-ЭС24-10864 по делу № А40-115353/2023. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹⁴ См., напр.: *Постановление* Арбитр. суда Москов. окр. от 16 февр. 2023 г. по делу № А40-28893/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-28893-2022/1141106> (дата обращения: 26.05.2025) ; *Постановление* Арбитр. суда Москов. окр. от 6 марта 2023 г. по делу № А40-29405/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-29405-2022/1122355> (дата обращения: 26.05.2025) ; *Постановление* Арбитр. суда Москов. окр. от 24 марта 2023 г. по делу № А40-98693/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-98693-2022/1142373> (дата обращения: 26.05.2025) ; *Постановление* Арбитр. суда Москов. окр. от 18 апр. 2023 г. по делу № А40-92899/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-92899-2022/1134253> (дата обращения: 26.05.2025) ; *Постановление* Арбитр. суда Москов. окр. от 20 апр. 2023 г. по делу № А40-178804/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-178804-2022/1148746> (дата обращения: 26.05.2025) ; *Постановление* Арбитр. суда Москов. окр. от 8 июня 2023 г. по делу № А41-51523/2022 ... ; и др.

в отношении которого проводилась налоговая проверка, материалов налоговой проверки, не связанных с выявленными налоговым органом нарушениями законодательства о налогах и сборах, не нарушает его прав и законных интересов.

Ссылка Общества, что Инспекцией не были допрошены все работники Общества, не свидетельствует о необоснованности выводов Инспекции в отношении данных контрагентов»¹⁵;

5.2) суд вправе произвольно отказывать в удовлетворении ходатайств заявителя об истребовании и проверке доказательств действительности хозяйственных операций: «Довод о неправомерном отклонении ходатайства Общества о вызове свидетелей подлежит отклонению, поскольку суд самостоятельно определяет круг доказательств по делу и решает вопрос об удовлетворении (отказе в удовлетворении) ходатайства (ст. 159 АПК РФ)»¹⁶. Произвольно отказывается в проведении экспертиз¹⁷, приобщении документов, в том числе подтверждающих невозможность самостоятельного выполнения обвиняемым комплекса работ¹⁸;

5.3) суд не обязан давать оценку всем доказательствам или доводам сто-

рон: «Доводы заявителя жалобы о том, что судом не была дана оценка всем доводам Общества, отклоняются судебной коллегией, поскольку нормы статей 170 и 271 АПК РФ не предъявляют конкретных требований к фактической полноте судебных актов. Указание арбитражными судами только выводов, в том числе по итогам непосредственной оценки документов, содержание которых исключает согласие суда с доводами участвующего в деле лица, не является нарушением указанных норм процессуального права.

В определении Верховного Суда Российской Федерации от 29 сентября 2017 г. № 305-КГ17-13553 указано, что неотражение в судебных актах всех имеющихся в деле доказательств и доводов Заявителя не свидетельствует об отсутствии их надлежащей судебной проверки и оценки. Данная позиция подтверждается сложившейся судебной практикой, в том числе Определениями Верховного Суда Российской Федерации от 15 декабря 2016 г. № 302-КГ16-16864, от 27 марта 2017 г. № 304-КГ17-1427, от 29 ноября 2016 г. № 304-КГ16-15626»¹⁹.

¹⁵ Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 18 апр. 2023 г. по делу № А40-92899/2022 ...

См. также: Постановление Арбитражного суда Дальневост. окр. от 15 июня 2017 г. по делу № А73-10135/2016 // Электрон. правосудие. 2017. URL: <http://kad.arbitr.ru/A73-10135-2016/413062> (дата обращения: 26.05.2025); Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 20 апр. 2023 г. по делу № А40-178804/2022 ...

¹⁶ Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 20 мая 2020 г. по делу № А40-167841/2019 // Электрон. правосудие. 2020. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-167841-2019/871507> (дата обращения: 26.05.2025). См. также: Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 16 февр. 2023 г. по делу № А40-28893/2022 ...; Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 6 марта 2023 г. по делу № А40-29405/2022 ...; Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 27 марта 2023 г. по делу № А41-78569/2021 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A41-78569-2021/1138668> (дата обращения: 26.05.2025); Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 8 июня 2023 г. по делу № А41-51523/2022 ...

¹⁷ См., напр.: Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 20 мая 2020 г. по делу № А40-167841/2019 ...; Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 27 марта 2023 г. по делу № А41-78569/2021 ...; Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 27 апр. 2023 г. по делу № А40-91502/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-91502-2022/1143737> (дата обращения: 26.05.2025).

¹⁸ См., напр.: Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 20 мая 2020 г. по делу № А40-167841/2019 ...; Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 6 марта 2023 г. по делу № А40-29405/2022 ...; Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 24 апр. 2023 г. по делу № А40-115373/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-115373-2022/1168126> (дата обращения: 26.05.2025).

¹⁹ См. также: Постановление Арбитражного суда Сев.-Кавказ. окр. от 7 июня 2022 г. по делу № А63-16131/2020 // Электрон. правосудие. 2022. URL: <http://kad.arbitr.ru/A63-16131-2020/1084575> (дата обращения: 26.05.2025); Постановление Арбитражного суда Москов. окр. от 30 марта 2023 г. по делу № А40-51965/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-51965-2022/1128560> (дата обращения: 26.05.2025).

Без опровержений представленных налогоплательщиком доказательств действительности конкретных хозяйственных операций они признаются фиктивными²⁰;

5.4) отсутствует преюдиция действительности сделок в делах об обжаловании решений налоговых органов, не признающих судебные решения: «Ссылки заявителя на судебные акты по делам № А43-18971/2015, № А43-26063/2018, которыми установлено, что подрядные работы выполнены именно силами заявленных субподрядчиков, правомерно отклонены судом апелляционной инстанции, поскольку в соответствии с пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством»²¹;

5.5) презумпция достоверности доказательств, представленных налоговым органом, и отсутствие необходимости непосредственной судебной проверки доказательств, представленных налоговым органом. Из содержания подавляющего большинства постановлений следует, что суд самостоятельно не исследовал доказательства налоговых органов, а принимал их на веру по шаблону: «ин-

спекцией представлена достаточная совокупность доказательств в подтверждение обстоятельств»;

5.6) суды вправе применять ст. 54.1 НК РФ без установления соответствия фактических обстоятельств дела предусмотренным ею юридическим фактам: «Довод заявителя о неправильном применении судами норм материального права отклоняется судом округа, поскольку определение законов и иных нормативных правовых актов, подлежащих применению при рассмотрении дела, является прерогативой суда, разрешающего спор (ч. 1 ст. 168 АПК РФ)». При этом доводы заявителя о неправильном применении судами норм материального права не приведены, соответственно, не опровергнуты²².

ООО «ТД «Керамет»» и ООО «Керамет порошковая металлургия – насосное производство» с изложенным анализом судебной практики обжаловали в КС РФ положения ст. 54.1 НК РФ, а также ст. 42, п. 1 ч. 1 ст. 150 и п. 1 ч. 1 ст. 127.1, ч. 5 ст. 200 АПК РФ по смыслу придаваемому им приведенными правовыми позициями судебной практики. Определением КС РФ от 29 октября 2024 г. № 2684-О²³ отказано в принятии к рассмотрению этой жалобы, поскольку «заявители просят, выражая несогласие с принятыми судебными актами, проверить обоснованность этих судебных актов в связи с процессуальными нарушениями, допущенными, по их мнению,

²⁰ См., напр.: *Постановление* Арбитражного суда Москов. окр. от 17 мая 2023 г. по делу № А40-97035/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-97035-2022/1128828> (дата обращения: 26.05.2025); *Постановление* Арбитражного суда Москов. окр. от 29 мая 2023 г. по делу № А40-73337/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-73337-2022/1137092> (дата обращения: 26.05.2025); *Постановление* Арбитражного суда Москов. окр. от 6 июня 2023 г. по делу № А41-59845/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A41-59845-2022/1168955> (дата обращения: 26.05.2025).

²¹ *Постановление* Арбитражного суда Москов. окр. от 26 янв. 2023 г. по делу № А40-36336/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-36336-2022/1122222> (дата обращения: 26.05.2025). Аналогичное см.: *Постановление* Арбитражного суда Москов. окр. от 20 апр. 2023 г. по делу № А40-178804/2022 ...

²² *Постановление* Арбитражного суда Москов. окр. от 30 марта 2023 г. по делу № А40-51965/2022 ...

²³ *Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы обществ с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Керамет»» и «Керамет порошковая металлургия – насосное производство» на нарушение их конституционных прав пунктами 1 и 2 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, а также рядом положений Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации*: Определение Конституции Суда Рос. Федерации от 29 окт. 2024 г. № 2684-О. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

правоприменительными органами, что не относится к компетенции Конституционного Суда РФ». В определении нет оценки обжалованным правовым позициям, созданным судебной практикой.

За последние три года вынесено 20 определений КС РФ по жалобам на неконституционность ст. 54.1 НК РФ, связанных с применением положений НК РФ, АПК РФ, Уголовного кодекса Российской Федерации. Их количество подчеркивает, что вышеизложенные положения представляют собой не единичные случаи, но отражают сложившуюся судебную практику, искажающую закон. Однако по данной категории дел не применяются положения ч. 2 ст. 74 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»: «Конституционный Суд Российской Федерации принимает решение по делу, оценивая как буквальный смысл рассматриваемого акта, так и смысл, придаваемый ему официальным и иным толкованием, в том числе в решениях по конкретному делу, или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из его места в системе правовых актов»²⁴. Поэтому на применение ст. 54.1, п. 6 ст. 108 НК РФ, ч. 5 ст. 200 АПК РФ в соответствии с их буквальным содержанием в обозримом будущем надеяться нельзя.

В таких условиях необходимо выходить за рамки процедуры обжалования решений налоговых органов, установленной гл. 24 АПК РФ, положения которой в основном не реализуются судебной практикой, копирующей решения налоговых органов в судебные акты без исследования доказательств. Направлять к последнему на основании п. 33 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Феде-

рации (далее – ВС РФ) от 28 июня 2022 г. № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»²⁵ можно, заявляя иски о действительности хозяйственных операций с соистцами – участниками этих операций одновременно с требованиями последних о признании порочащими их деловую репутацию заочных постановлений налоговых органов наряду с требованиями о признании их недействительными в целом. Согласно п. 5 Постановления Пленума ВС РФ от 19 декабря 2003 г. № 23 «О судебном решении»²⁶ заявленные требования рассматриваются и разрешаются по основаниям, указанным истцом, что затрудняет отказ судов в оценке доказательств иска.

Нигилизм к юридической технике при применении статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации

Учебное положение: «Решение любого юридического дела предполагает, с одной стороны, точный анализ юридических норм и выяснение того, какие факты предусмотрены нормой в качестве юридических; с другой стороны – тщательный анализ фактических обстоятельств дела и установление того, действительно ли наступили факты, предусмотренные нормой»²⁷.

Из части 2 ст. 65 АПК РФ следует, что арбитражным судом, в соответствии с подлежащими применению нормами материального права, определяются обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела, то есть в нормах права предусмотрены юридические

²⁴ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁵ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁶ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁷ Алексеев С. С. Общая теория права : учеб. 2-е изд. М. : Проспект, 2008. С. 404.

факты, соответственно которым должны быть определены фактические обстоятельства дела. Суд «должен уяснить смысл выбранной им правовой нормы, т. е. ее содержание и связь между ней и конкретным фактом, правильно квалифицировав последний»²⁸.

Существование обстоятельств, на которые участники дела ссылаются как на основание своих требований и возражений, подлежит доказыванию (ч. 1 ст. 65 АПК РФ). Доказательствами по делу являются полученные в предусмотренном законом порядке сведения о фактах, исходя из которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле (ч. 1 ст. 64 АПК РФ). В части 2 ст. 64 АПК РФ предусмотрены средства доказывания.

Однако в подавляющем большинстве проанализированных судебных актов отсутствует точное и последовательное изложение без смещения:

- юридических фактов, установленных пп. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ;
- обстоятельств дела, соответствующих этим фактам;
- доказательств (сведений об обстоятельствах дела, соответствующих юридическим фактам, установленным пп. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ);
- средств доказывания (источников доказательств).

Вместо обязательного доказывания обстоятельств, соответствующих юридическим фактам, установленным пп. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ, налоговые органы и суды при формальных ссылках на ст. 54.1 НК РФ обосновывают нарушение этой статьи не предусмотренными в ней обстоятельствами, вводимыми произвольно и без ограничений.

Понятию «искажение сведений о фактах хозяйственной жизни» из множественности формулировок нарушений налогоплательщиками п. 1 ст. 54.1 НК РФ, встречающихся в судебных актах, соответствуют:

– «недостоверность представленных первичных учетных документов» (притом что только в двух из 14 постановлений указаны какие-либо сведения о содержании недостоверности – доказательства этого обстоятельства);

– «работы выполнены самим заявителем-налогоплательщиком, а не “спорными” контрагентами».

В формулировке обстоятельства, соответствующего юридическому факту «искажение сведений о фактах хозяйственной жизни», должно содержаться указание на то, что именно искажено. Сведения о содержании недостоверности и соответствующие конкретные документы в судебных актах почти не приводятся, кроме указаний на недостоверность сведений в бухгалтерских документах о субъектах хозяйственных операций. В таком случае в качестве обстоятельства, соответствующего юридическому факту «искажение сведений о фактах хозяйственной жизни», должно обозначаться следующее: «лицо, указанное в договоре и в документах бухгалтерского и налогового учета как поставщик или исполнитель работ, не поставляло товар или не выполняло работы». Доказательствами этого обстоятельства могут быть часто указываемые в постановлениях как самостоятельные обстоятельства, предусмотренные п. 1 ст. 54.1 НК РФ, но в действительности не соответствующие его тексту:

– недоказанность существования юридического лица на момент совершения указанных в документах хозяйственных операций;

²⁸ По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И. В. Савченко : Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 28 марта 2000 г. № 5-П // Рос. газ. 2000. 27 апр.

– отсутствие указанной в документах хозяйственных операций передачи товаров и денежных сумм;

– отсутствие документов, подтверждающих операции, необходимые для совершения спорных работ и поставок (списание спорного товара в производство, происхождение сырья и т. п.);

– отсутствие у юридического лица, указанного в первичных документах, необходимых ресурсов, персонала, условий, предусмотренных законодательством разрешений для выполнения соответствующих работ.

Однако часто называются и доказываются в обоснование нарушения п. 1 ст. 54.1 НК РФ обстоятельства, никак не соотносимые с понятием «искажение сведений о фактах хозяйственной жизни»:

– отсутствие проявления заявителем должной степени осмотрительности и осторожности при заключении сделки с организациями, непринятие мер по установлению деловой репутации контрагента;

– отсутствие документов, фиксирующих результаты поиска, мониторинга и отбора контрагента;

– аффилированность/взаимозависимость/подконтрольность налогоплательщика-заявителя и спорных контрагентов;

– нахождение спорных контрагентов по одному адресу;

– наличие в штате общества сотрудников спорных контрагентов;

– использование одних IP-адресов налогоплательщиками и спорными контрагентами для представления налоговой отчетности и (или) для работы в системах «Банк-Клиент», 1С и других.

Самым популярным и решающим для налоговых органов и судов обстоятельством, подводимым под ст. 54.1 НК РФ

по неизвестным логическим правилам соотношения понятий, является формальный документооборот с участием «технических компаний» (цепочка «технических компаний», наличие у спорного контрагента признаков «технической организации»). При этом в НК РФ не используется термин «технические организации».

Слово «технический» встречается в части 1 НК РФ 14 раз в словосочетаниях «техническое перевооружение имущества», «техническое обслуживание в ряду с ремонтом», «военно-техническое сотрудничество», в части 2 НК РФ – 192 раза в таких же значениях, а также в иных словосочетаниях, характеризующих объект правоотношений, но никак не в негативном определении субъекта.

Следовательно, не предусмотренное законом понятие «техническая организация» – не юридическое, а жаргонное, то есть употребляемое профессиональной группой в специфическом (не общеупотребительном) значении. На жаргоне налоговых органов и судов «технические организации» – это организации, изначально не ведущие реальной экономической деятельности, использующие формальный документооборот и не исполняющие свои налоговые обязательства. Судебными актами вводятся и другие признаки понятия «техническая организация»²⁹.

В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 15 мая 2023 г. по делу № А40-160152/2022³⁰ обосновывается применение ст. 54.1 НК РФ по непредусмотренным законом понятиям ссылкой не на закон, а на письмо Федеральной налоговой службы, не являющееся нормативным правовым актом, что представляется явным нарушением логического закона тождества: «Довод

²⁹ См., напр.: *Письмо* М-ва финансов Рос. Федерации от 10 окт. 2022 г. № БВ-4-7/13450@. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; *Постановление* Арбитр. суда Москов. окр от 15 мая 2023 г. по делу № А40-128887/2022 // Электрон. правосудие. 2023. URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-128887-2022/1140747> (дата обращения: 27.05.2025); и др.

³⁰ URL: <http://kad.arbitr.ru/A40-160152-2022/1157998> (дата обращения: 27.05.2025).

заявителя на отсутствие закрепленных в законодательстве понятий “фирма-однодневка”, “техническая компания”, судом отклоняется в силу следующего. Из Письма ФНС России от 24 июля 2015 г. № ЕД-4-2/13005@ следует, что под “фирмой-однодневкой” в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации, и т. д.».

Ссылка в решениях налоговых органов и в судебных актах на отношения налогоплательщиков с «техническими организациями», не предусмотренными законом (на неюридическую фикцию), является достаточным основанием для освобождения налоговых органов и судов от обязанности принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налоговых обязательств налогоплательщиков, и позволяет вменить им налог в размере большем, чем это установлено законом³¹. Так суды вместо правосудия осуществляют фискальную функцию.

Такому смешению четырех элементов процесса доказывания юридически значимых обстоятельств дела препятствовало бы использование в решении дел программы «Лазер»-ИП-ГПК-2020³². Она обязывает судью последовательностью окон и открывающихся полей вводить в них четкие формулировки названных элементов. При указании обстоятельства, не соответствующего понятию юридического факта, возражение налогоплательщика вело бы к окнам толкования права.

При проверке аргументов сторон с помощью меню программы приемов, прежде всего, языкового и логического способов толкования права маловероятна процветающая в судебной практике подмена налоговыми органами юридических фактов, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ, обстоятельствами, им не соответствующими. Соответственно, пришлось бы подвести итог о недоказанности юридического факта выбором вывода «Названное обстоятельство не соответствует юридическому факту». Программа также требовала бы представления судьей аргументов об относимости и допустимости каждого приводимого налоговыми органами доказательства юридически значимых обстоятельств. Так, как это сделано в крайне редком случае: «Тот факт, что П. являлся бывшим работником ООО “Волгтранстрей”, не свидетельствует о нереальности хозяйственных операций и получении заявителем необоснованной налоговой выгоды»³³.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Отказ от нормативизма, то есть от норм и принципов права и юридической техники их применения, в том числе по правилам лингвистики и логики, — путь к беззаконию.

Отказ от «узконормативного понимания права» в налоговых спорах ведет к незаконному присуждению и изъятию налогов, что равнозначно признакам рэкета — вымогательства платы в отсутствие законных обязательств перед рэкетиром. И наоборот, строгое следование букве закона является гарантией прав налогоплательщиков.

При отсутствии реальной судебной защиты налогоплательщиков в порядке

³¹ См., напр.: *Определение* Верхов. Суда Рос. Федерации от 19 мая 2021 г. № 309-ЭС20-23981. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³² Программа зарегистрирована в Реестре программ для ЭВМ 27 июля 2021 г. (свидетельство о государственной регистрации программ для ЭВМ № 2021662386). См. также: *Поляков С. Б., Гилев И. А.* Система правоприменительных операций. М. : Юрлитинформ, 2023. 352 с.

³³ *Постановление* Арбитраж. суда Поволж. окр. от 22 мая 2024 г. по делу № А12-6176/2023 // Электрон. правосудие. 2024. URL: <http://kad.arbitr.ru/A12-6176-2023/1243208> (дата обращения: 27.05.2025).

обжалования решений налоговых органов предлагается заявлять требование о признании действительными хозяйственных операций, отрицаемых налоговым органом, направляя суд к исследованию оснований

иска по правилам искового производства, одновременно с требованием о признании недействительным решения налогового органа, тем самым затрудняя суду копирование решения налогового органа.

Список литературы

1. Шафиров В. М. Право и мораль в человеческом измерении // Российская юстиция. 2022. № 4. С. 3–8. DOI: https://doi.org/10.52433/01316761_2022_04_03
2. Цветков Ю. А. Игры, в которые играют судьи. Деконструкция правосудия и судебной деятельности в парадигме правового реализма : моногр. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2023. 383 с.
3. Черданцев А. Ф. Интегративное недопонимание права // Журнал российского права. 2016. № 10 (238). С. 5–15. DOI: <https://doi.org/10.12737/21518>
4. 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.
5. Дементьев И. В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм // Журнал российского права. 2019. № 8. С. 96–106. DOI: <https://doi.org/10.12737/jrl.2019.8.9>
6. Демин А. В. Диспозитивность в налоговом праве : моногр. М. : Проспект, 2020. 184 с.
7. 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>

References

1. Shafirov V. M. Law and Morals in the Human Dimension. *Russian Justice*. 2022;4:3-8. DOI: https://doi.org/10.52433/01316761_2022_04_03 (In Russ.)
2. Tsvetkov Yu. A. *The Games Judges Play: Deconstruction of Justice and Judicial Activity in the Paradigm of Legal Realism*. Moscow: YuNITI-DANA Publ.; 2023. 383 p. (In Russ.)
3. Cherdantsev A. F. Integrative Misunderstanding Law. *Journal of Russian Law*. 2016;10:5-15. DOI: <https://doi.org/10.12737/21518> (In Russ.)
4. Vinnitskiy D. V. Integrity, Justified Benefit, Scope of Exercise of Rights, or How Russia's Tax Law Moved To the Forefront of the Fight Against Taxpayers' Vices. *Statute*. 2018;11:44-57. (In Russ.)
5. Dementev I. V. Tax Enforcement: the Change of Paradigm. *Journal of Russian Law*. 2019;8:96-106. DOI: <https://doi.org/10.12737/jrl.2019.8.9> (In Russ.)
6. Demin A. V. *Dispositivity in Tax Law*. Moscow: Prospekt Publ.; 2020. 184 p. (In Russ.)
7. Demin A. V., Molina A. Yu. Unjustified Tax Benefit: from the Judicial Doctrine to the Anti-Avoidance Rule. *Juridical Journal of Samara University*. 2022;8(4):37-45. DOI: <https://doi.org/10.18287/2542-047X-2022-8-4-37-45> (In Russ.)

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Сергей Борисович Поляков, профессор кафедры гражданского и предпринимательского права Пермского филиала Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» (ул. Студенческая, 38, Пермь, 614070, Российская Федерация), доктор юридических наук, доцент, адвокат; ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-3027-6713>; e-mail: psb59@rambler.ru

ABOUT THE AUTHOR

Sergei B. Polyakov, Professor of the Department of Civil and Business Law at the National Research University Higher School of Economics, City of Perm (38 Studencheskaya str., Perm, 614070, Russian Federation), Doctor of Legal Sciences, Associate Professor, Attorney; ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-3027-6713>; e-mail: psb59@rambler.ru

Поступила | Received
06.02.2025

Поступила после рецензирования
и доработки | Revised
17.03.2025

Принята к публикации | Accepted
30.04.2025