ЭКОНОМИКА СТРОИТЕЛЬСТВА И ОПЕРАЦИЙ С НЕДВИЖИМОСТЬЮ

Дата поступления рукописи в редакцию: 04.10.2026 г.
Дата принятия рукописи в печать: 10.11.2026 г.
DOI: 10.24412/2076-2828-2026-4-102-106

ПИМЕНОВ Владимир Дмитриевич,
студент магистратуры 2 года обучения
Высшей школы государственного аудита (факультет)
МГУ имени М.В. Ломоносова,
Москва, Россия,
тел.: +7-919-891-25-59,
e-mail: pimenov.vd@mail.ru

КРИТЕРИИ ОБОСНОВАННОСТИ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ ПРИ РАЗРЕШЕНИИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В СФЕРЕ СТРОИТЕЛЬСТВА

Аннотация. *Статья представляет собой комплексный анализ правоприменительных позиций, которые используются при оценке обоснованности получения налоговой выгоды, и практики их применения арбитражными судами. В результате исследования судебной практики выявлены обстоятельства, которые учитываются при разрешении вопроса о допустимости примененных налогоплательщиком мер налоговой оптимизации, предложена авторская классификация выявленных обстоятельств на три отдельные группы. В результате проведенного анализа автором установлены проблемы, связанные с недостаточностью обобщения судебной практики применения законодательства о налогах и сборах при разрешении споров о получении налоговой выгоды. Практическая значимость исследования состоит в том, что его результаты могут быть использованы для совершенствования налогового законодательства и руководящих разъяснений по вопросам судебной практики.*

Ключевые слова: *налоговые споры, добросовестность налогоплательщика, налоговая оптимизация, необоснованная налоговая выгода, налогообложение в строительной сфере, налоговая обязанность, судебная практика.*

PIMENOV Vladimir Dmitrievich,
2nd year Master's student,
Faculty of the Higher School of State Audit,
Lomonosov Moscow State University, Moscow, Russia

CRITERIA FOR JUSTIFYING TAX BENEFITS IN THE RESOLUTION OF TAX DISPUTES WITHIN THE CONSTRUCTION SECTOR

Annotation. *This article provides a comprehensive analysis of law-enforcement approaches applied in assessing whether a taxpayer's receipt of a tax benefit is justified, as well as of the practice of their application by commercial courts. An examination of judicial practice has identified the circumstances taken into account when determining whether tax avoidance measures adopted by a taxpayer are permissible. The author proposes a classification of the identified circumstances into three distinct groups. The analysis further reveals problems arising from the insufficient systematization of judicial practice concerning the application of tax legislation in disputes over the receipt of tax benefit. The practical significance of the study lies in the possibility of using its findings to improve tax legislation and judicial guidance on the interpretation and application of tax law.*

Key words: *tax disputes, taxpayer good faith, tax avoidance, unjustified tax benefit, taxation in the construction industry, tax liability, judicial practice.*

Введение

Налогоплательщики, стремясь уменьшить сумму подлежащих уплате налогов, нередко прибегают к методам налоговой оптимизации. В некоторых случаях применение таких методов выходит за пределы добросовестного поведения налогоплательщика. Налоговые органы, полагая, что организация допускает агрессивную налоговую оптимизацию, применяют предусмотренные

налоговым законодательством меры ответственности за уклонение от уплаты налогов, в связи с чем в налоговых спорах сформировалась отдельная группа дел, связанных с обоснованностью получения налогоплательщиком налоговой выгоды. Учитывая, что категория обоснованности является оценочной и законодательно не определена, изучение ориентиров, по которым суды оценивают законность действий налогоплательщика, является одной из наиболее актуальных задач исследований в сфере налоговых споров.

Проблематика статьи заключается в том, что изучение вопроса об оценке обоснованности налоговой выгоды является важным для обеспечения единообразия при рассмотрении судами споров, возникающих между налоговыми органами и налогоплательщиками. Впервые вопросы, связанные с получением налоговой выгоды, были обобщены в Постановлении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации №53 от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». В дальнейшем, позиция высших судов по этому вопросу неоднократно уточнялась и систематизировалась. Так, одним из последних обобщающих документов Верховного Суда Российской Федерации, посвященных этому вопросу, является отдельный тематический Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.12.2023. Непреходящий интерес высшей судебной инстанции к указанной категории споров подтверждает, что в правоприменительной практике возникает большое количество вопросов, связанных с обоснованностью получения налоговой выгоды, требующих их детального анализа и разъяснения.

Целью статьи является изучить основные подходы, применяемые судами при разрешении споров об обоснованности получения налоговой выгоды, и соотнести их с имеющимися разъяснениями по вопросам судебной практики, оценить их полноту и достаточность.

В качестве эмпирического материала автор выбрал судебные акты арбитражных судов, принятые по итогам рассмотрения налоговых споров в сфере строительной деятельности.

Теоретическую базу составили исследования отечественных ученых в области налогового права и арбитражного процесса, а именно, работы К.А. Сасова, В.М. Зарипова.

Основная часть

1. Общесудебные ориентиры обоснованности налоговой выгоды

Налоговая выгода представляет собой уменьшение подлежащего уплате налога (налоговой обязанности), предпринятое налогоплательщиком с использованием правовых средств [1, с. 38]. Налоговая выгода может быть получена в форме заявления о предоставлении налогового вычета или налоговой льготы, а также получения права на возврат (зачет) налога из бюджета. Указанные формы получения налоговой выгоды являются наиболее распространенными.

Первоначально общие контуры доктрины необоснованной налоговой выгоды заложило Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) от 12.10.2006 №53 [2, с. 39]. Согласно данному документу, налоговая выгода налогоплательщика может быть признана законной при наличии следующих обстоятельств: 1) достоверность документов налогоплательщика, то есть, соответствие указанных в них сведений действительным фактам финансово-хозяйственной деятельности организации; 2) реальность исполнения обязательств по спорным сделкам; 3) проявление налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента.

В последующем, указанная позиция развивалась в практике ВАС РФ. Так, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 №18162/09 по делу ОАО «Муромский стрелочный завод» было разъяснено, что подписание первичных документов неуполномоченными лицами и непроявление налогоплательщиком должной осмотрительности не может служить основанием для отказа в предоставлении налогового вычета, и, соответственно, получения налоговой выгоды, если при этом представленными по делу доказательствам подтверждается реальность исполнения обязательств со спорными контрагентами.

В дальнейшем, в связи с упразднением ВАС РФ, действие выработанных им ориентиров снизилось [3, с. 132]. Анализ судебных актов, принятых после 2014 года, свидетельствует о том, что арбитражные суда, посчитав доказанным факт реальности исполнения договора, отказывали налогоплательщику в получении налоговой выгоды только вследствие порока первичных документов (счетов-фактур, актов выполненных работ по форме №КС-2 и т.д.). Как следствие, стандарт доказывания обоснованности заявленной налогоплательщиком налоговой выгоды был необоснованно завышен.

Возвращение к позиции, выработанной ВАС РФ, ознаменовалось принятием Верховным Судом Российской Федерации (далее – ВС РФ) определения от 14.05.2020 №307-ЭС19-27597 по делу №А42-7695/2017 по спору АО «СПТБ „Звездочка“», в котором высший судебный орган указал, что сомнения в подписании документов уполномоченными лицами не является, в отсутствие иных обстоятельств, достаточным основанием для вывода о необоснованности получения налогоплательщиком заявленной им налоговой выгоды. Кроме того, в указанном определении ВС РФ ориентировал нижестоящие суды на необходимость исследования факта осведомлен-

ности налогоплательщика о нарушениях, допущенных недобросовестными контрагентами. Таким образом, арбитражным судам по спорам о получении налоговой выгоды надлежало установить, преследовал ли налогоплательщик своей целью уклонение от налогообложения. Тенденция повышения стандарта доказывания применительно к недобросовестности налогоплательщика проявилась и в деле ОАО «Красцветмет» (определение ВС РФ от 28.05.2020 №305-ЭС19-16064 по делу №А40-23565/2018).

Следует отметить, что доктрина необоснованной налоговой выгоды, основы которой были заложены ВАС РФ в Постановление Пленума №53, нашла свое нормативное отражение в статье 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), принятой в 2017 году [4, с. 83]. При этом, как справедливо отмечается в научной литературе, законодательное закрепление критериев обоснованности налоговой выгоды не уменьшило значимость общесудебных ориентиров для разрешения налоговых споров данной категории: судебная практика показала, что положения статьи 54.1 НК РФ не исчерпывают в достаточной мере всех вопросов, возникающих в правоприменительной деятельности [5, с. 68].

В 2023 году в Обзоре практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, ВС РФ обобщил правовые позиции, выработанные в практике арбитражных судов с 2006 года в связи с применением положений Постановления Пленума ВАС РФ №53. В состав Обзора вошла также правовая позиция по вышеупомянутому делу АО «СПТБ „Звездочка“».

Таким образом, критерии добросовестности налогоплательщика, выработанные в рамках судебной доктрины обоснованной налоговой выгоды, не имея законодательного отражения, получают свое развитие в практике арбитражных судов. В спорах о законности получения налогоплательщиком налоговой выгоды высокую важность сохраняют практикообразующие документы ВС РФ, сохранившие преемственность тем позициям, которые ранее были выработанны ВАС РФ.

2. Тенденции развития правоприменительной практики

С учетом вывода, установленного в предыдущем разделе статьи, представляется целесообразным исследовать актуальную судебную практику с той целью, чтобы по итогам ее анализа разрешить вопрос о необходимости изменения установленной системы критериев обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды. В качестве предмета углубленного анализа были выбраны налоговые споры в сфере строительства, поскольку споры о получении налоговой выгоды наиболее распространены именно в этой сфере.

В ходе анализа правоприменительной практики автором было выявлено, что критерии обоснованности получения налоговой выгоды, а, следовательно, и обстоятельства добросовестности действий налогоплательщика при выборе контрагентов и заключении с ними сделок, можно разделить на три условные группы. Рассмотрим каждую группу обстоятельств более подробно.

2.1. Обстоятельства, связанные с проявлением налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента

В рамках данной группы обстоятельств арбитражные суды оценивают, заключены ли договоры на рыночных условиях, соответствует ли цена выполнения работ рыночному уровню, заключены ли договоры на обычных условиях, характерных для данного вида договора (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 14.05.2026 по делу №А60-1449/2025, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 10.11.2025 по делу №А32-62478/2023).

В качестве обстоятельств, указывающих на обоснованность получения налоговой выгоды, суды учитывают, что выбор спорных контрагентов не отличался от установленной самим налогоплательщиком практики осуществления выбора контрагентов, на момент заключения договора признаки неплатежеспособности субподрядчика отсутствовали, и у налогоплательщика отсутствовали основания сомневаться в его добросовестности (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 09.06.2026 по делу №А51-23959/2024).

Спорным в судебной практике является вопрос о возможности оценки того обстоятельства, что перед заключением договоров со спорными контрагентами налогоплательщик оценил их деловую репутацию. Автор статьи полагает, что в рамках данного довода возможно учитывать, что информация о деятельности компании размещена на ее официальном сайте, контрагент не числился в Реестре недобросовестных поставщиков, в единой информационной системе в сфере закупок https://zakupki.gov.ru/ содержится информация о том, что субподрядчик неоднократно заключал контракты (договоры) в соответствии с федеральными законами №44-ФЗ и №223-ФЗ и надлежаще исполнил взятые на себя обязательства. Кроме того, в качестве допустимых доказательств могут быть приняты сведения с сайтов «СПАРК» и «СБИС», которые подтверждают прибыльность спорных контрагентов и их высокое положение в отрасли.

Отдельного внимания заслуживают обстоятельства, связанные с возможностью исполнения контрагентом взятых на себя обстоятельств. Так, например, представляется обоснованным исследовать, имелись ли у субподрядчиков ресурсы и условия, необходимые для экономиче-

ской деятельности: имеются ли в распоряжении контрагента управленческий, технический персонал, основные средства, производственные активы, складские помещения и транспортные средства (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.12.2024 по делу №А40-239007/2023, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.09.2025 по делу №А40-62429/2024).

Оценивая проявление должной осмотрительности, суды учитывают, что налогоплательщик удостоверился в правоспособности контрагента и его надлежащей государственной регистрации в качестве юридического лица. В одном из споров суды в качестве довода, указывающего на добросовестность налогоплательщика, учли наличие сведений о контрагенте в ЕГРЮЛ, отсутствие сведений о дисквалификации руководителя, а также то обстоятельство, что адрес контрагента не относится к адресам массовой регистрации (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.07.2024 по делу №А40-134853/2023).

На оценку обоснованности налоговой выгоды может положительно повлиять факт предоставления контрагентом обеспечения исполнения обязательств по Договору, а также факт заверения в исполнении требований налогового законодательства. При этом, следует отметить, что данные обстоятельства воспринимаются судами преимущественно как второстепенные и не имеющими существенного значения в отсутствие иных доводов, указывающих на проявление должной осмотрительности.

Из вышеуказанного следует, что арбитражные суды достаточным образом исследуют факт проявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента.

2.2. Обстоятельства, связанные с реальностью исполнения обязательств по договорам со спорными контрагентами

Наиболее значимым обстоятельство в данной группе является собственно факт того, что обязательства по договору были исполнены в действительности. В качестве доказательств данного факта суды учитывают наличие оригиналов договоров, смет, счетов, актов выполненных работ, транспортных накладных и(или) универсальных передаточных документов (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.09.2025 по делу №А40-62429/2024). Реальность спорных хозяйственных операций может быть подтверждена также показаниями генерального директора и работников субподрядчика, видеозаписью с видеокамер на строительном объекте, материалами проверок органов строительного надзора, заключением эксперта (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.09.2024 по делу №А40-93339/2023).

Кроме того, к указанной группе обстоятельств по мнению автора статьи можно отнести наличие обоснованной необходимости в привлечении контрагента (привлечение спорного контрагента являлось необходимым для хозяйственной деятельности налогоплательщика), а также подтверждение того, что у спорных субподрядчиков имелись источники закупки поставленных обществу товаров (Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.06.2024 по делу №А56-17297/2023).

В судебной практике обстоятельства реальности исполнения обязательств контрагентами исследуются в преобладающем большинстве споров, связанных с оценкой обоснованности получения налоговой выгоды (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 18.03.2026 по делу №А09-2750/2025, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.09.2024 по делу №А75-9651/2023).

2.3. Обстоятельства, связанные с отсутствием аффилированности между налогоплательщиком и спорными контрагентами

В рамках данной группы обстоятельств арбитражные суды оценивают, имеются ли между участниками договорных отношений признаки сговора или аффилированности, носят ли действия налогоплательщика и спорных контрагентов согласованный характер (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.06.2026 по делу №А40-92089/2025, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 06.03.2025 по делу №А50-9029/2024).

Заключение

Анализ практики арбитражных судов показывает, что в спорах о получении необоснованной налоговой выгоды суды надлежащим образом оценивают действия налогоплательщика с позиции всех трех критериев, отраженных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53.

При этом, практика применения указанных разъяснений показала, что суды не признают в качестве обязательного критерия необоснованности налоговой выгоды факт аффилированности налогоплательщика со спорными контрагентами или факт его осведомленности о неисполнении ими налоговой обязанности. Тем самым, налогоплательщик может быть привлечен к ответственности за использование агрессивных методов налоговой оптимизации в отсутствие умысла на совершение соответствующих действий. С учетом изложенного представляется возможным дополнить критерии обоснованности получения налоговой выгоды указанием на то, что действия налогоплательщика могут быть признаны неправомерными только в том случае, если судом будет установлен согласованный характер действий налогоплательщика и спорных контрагентов.

Список литературы:

[1] Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права : Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Попкова Ж.Г. – Москва, 2019. – 303 с.

[2] Демин А.В., Молина А.Ю. Необоснованная налоговая выгода: от судебной доктрины к антиуклонительной норме // Юридический вестник Самарского университета. – 2022. – №4. С. 37-45.

[3] Сасов К.А. Адвокат-налогоплательщик. Москва : Статут, 2024. 168 с.

[4] Цареградская Ю.К. Институт необоснованной налоговой выгоды: проблемы правоприменения в контексте изменений российского законодательства // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. – 2019. – №7(59). С. 82-88.

[5] Зарипов В.М. Статья 54.1 НК РФ: кодификация судебных доктрин или новые правила? // Налоговед. – 2017. – №11. С. 65-71.

[6] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ // СПС «Консультант-Плюс». – URL: https://www.consultant.ru/ (дата обращения: 02.09.2026).

[7] Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «Консультант-Плюс». – URL: https://www.consultant.ru/ (дата обращения: 10.09.2026).

[8] Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023) // СПС «Консультант-Плюс». – URL: https://www.consultant.ru/ (дата обращения: 10.09.2026).

References:

[1] Popkova Zh.G. Tax Benefit as an Institution of Tax Law: Dissertation for the Degree of Candidate of Legal Sciences: 12.00.04 / Popkova Zh.G. – Moscow, 2019. – 303 p.

[2] Demin A.V., Molina A.Yu. Unjustified Tax Benefit: From Judicial Doctrine to Anti-Avoidance Provision // Legal Bulletin of Samara University. – 2022. – No. 4. pp. 37–45.

[3] Sasov K.A. The Lawyer as a Taxpayer. Moscow: Statut, 2024. 168 p.

[4] Tsaregradskaya Yu.K. The Institution of Unjustified Tax Benefit: Law Enforcement Challenges in the Context of Changes to Russian Legislation // Bulletin of the O.E. Kutafin University. – 2019. – No. 7(59). pp. 82–88.

[5] Zaripov V.M. Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation: Codification of Judicial Doctrines or New Rules? // Nalogoved. – 2017. – No. 11. pp. 65–71.

[6] Tax Code of the Russian Federation (Part One) dated July 31, 1998, No. 146-FZ // Legal Reference System «ConsultantPlus». – URL: https://www.consultant.ru/ (accessed: September 2, 2026). [7] Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated October 12, 2006, No. 53, “On the Assessment by Arbitration Courts of the Justification for a Taxpayer’s Receipt of a Tax Benefit” // ConsultantPlus legal reference system. – URL: https://www.consultant.ru/ (accessed: September 10, 2026).

[8] Review of the Practice of Arbitration Courts Regarding the Application of Tax and Fee Legislation Provisions Concerning the Assessment of the Justification for a Tax Benefit (approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on December 13, 2023) // ConsultantPlus legal reference system. – URL: https://www.consultant.ru/ (accessed: September 10, 2026).