

УДК 347.73

## ИНСТИТУТ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ КАК СРЕДСТВО БОРЬБЫ С НАЛОГОВЫМИ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯМИ

**ВАСИЛЬЕВА Евгения Григорьевна**

кандидат юридических наук, доцент

**ЗЛИЩЕВА Кристина Сергеевна**

студент

**ХОКОНОВА Зара Азаматовна**

студент

Северо-Кавказский филиал Российского государственного университета правосудия  
г. Краснодар, Россия

*В представленном исследовании проводится анализ отдельных аспектов такого явления, как необоснованная налоговая выгода. В работе проводится анализ подходов судов к интерпретации содержания данного понятия. Особое внимание уделяется рассмотрению особенностей, структуры и специфики правовой регламентации института необоснованной налоговой выгоды как важного правового института, направленного на обеспечение финансовой устойчивости государства. В результате проведенного анализа формулируется определение данного понятия.*

**Ключевые слова:** добросовестность налогоплательщика, налоговая выгода, налоговое законодательство, пробелы законодательства, судебная практика.

**В** настоящее время, в условиях внутренней экономической и внешнеполитической нестабильности, вопросы налоговой политики приобретают особую актуальность. Исследование этих вопросов имеет не только теоретическое, но и практическое значение, что подтверждается позицией Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ). В частности, КС РФ определил налоговую выгоду как устоявшуюся судебную концепцию.

В постановлении КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» отмечается, что ущерб от налоговых правонарушений выражается в непоступлении неуплаченных налогов (недоимок) и пеней в бюджет соответствующего уровня (абзац 4 пункта 3.3) [13].

Некоторые ученые связывают такое недопоступление с проблемами в области законного и добросовестного поведения налогоплательщиков, стремящихся к максимальной «оптимизации» и получению различных налоговых преференций [4, с. 25; 17, с. 113].

Следует отметить, что подобные стратегии «оптимизации» налоговых отчислений являются предметом актуальных исследований не только в отечественной правовой науке, но и на международном уровне [15, с. 235].

Для разрешения теоретических и практических затруднений необходимо глубокое понимание базовых концепций и понятий, актуальных в современной интерпретации. Это в полной мере касается и необоснованной налоговой выгоды, которая многими специалистами рассматривается как самостоятельный институт налогового права [1, с. 102].

Налоговая выгода – ключевая категория налогового права, регулируемая ст. 54.1 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ [3]). Эта статья устанавливает критерии злоупотребления правом, направленные на предотвращение недобросовестного поведения налогоплательщиков. Важно рассмотреть комплекс положений

ний статьи, регулирующих общественные отношения, связанные с возможностью снижения налоговых обязательств.

Налоговая выгода является правовым институтом, регулируемым законодательством. Ее обоснованность предполагает добросовестное исполнение налоговых норм. В случае отсутствия такой добросовестности выгода считается необоснованной и может привести к негативным последствиям.

Законодательство не содержит четкого определения «необоснованной налоговой выгоды», но его можно вывести из постановления Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 [14], согласно которому, налоговая выгода включает уменьшение налоговой обязанности, в том числе через снижение налоговой базы, получение вычетов, льгот, применение низких ставок, а также возврат или зачет налогов (абз. 2 п. 1).

Необоснованная налоговая выгода формально предоставляет право на снижение налогов, но ФНС России может отказать в этом, доказав ее необоснованность. В таком случае применяются санкции, включая доначисление налогов, штрафы по КоАП РФ (15.11 КоАП РФ) и уголовную ответственность по УК РФ (ст. ст. 198, 199, 199.1) [2].

То есть, если сформулировать суть исследуемого определения кратко, можно утверждать, что речь идет о формально законном уменьшении налога, в результате которого бюджет несет убытки. Или, иначе, это незаконное обогащение за счет государства посредством использования незаконных схем налоговой оптимизации.

Категория необоснованной налоговой выгоды в налоговом праве включает оценку добросовестности налогоплательщика. Злоупотребления, связанные с возможностью необоснованной выгоды, зависят от конкретных видов налогов и регулируются нормами ст. 54.1 НК РФ. Институт необоснованной выгоды имеет сложную структуру, включающую подинституты по НДС, налогу на прибыль и другим налогам. Судебная практика по этой теме касается различных вычетов, преференций и способов минимизации налоговых обязательств, включая умышленное занижение цен. Это позволяет провести параллели с концепцией доб-

росовестного налогоплательщика, поскольку обязанности по уплате налогов через банки, регламентированные ст. 45 НК РФ, не отличаются от добросовестности в контексте конкретных налогов.

В письме Федеральной налоговой службы (ФНС) России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ [9] содержится информация о том, что положения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации вводятся для предотвращения применения «агрессивных» методов уклонения от уплаты налогов. В будущем новый термин ФНС может стать альтернативой понятию «необоснованная налоговая выгода». Регламентация в данной сфере будет строиться на принципах недопустимости злоупотребления правом, что соответствует новому подходу ФНС.

Федеральная налоговая служба Российской Федерации в письме от 10 октября 2022 г. № БВ-4-7/13450@ [8] направила нижестоящим налоговым органам ключевые позиции арбитражных судов и Верховного Суда Российской Федерации относительно применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Данный документ полностью посвящен анализу судебных позиций по вопросу определения действительного размера обязательств налогоплательщика в контексте применения статьи 54.1 НК РФ.

В основном, позиции касаются важного аспекта налоговой реконструкции, который предполагает, что выявление заниженной налоговой базы не должно полностью лишать налогоплательщика права на ее исчисление с учетом действительного экономического содержания проверяемых правоотношений. В частности, ФНС России рекомендует учитывать реальный объем вины налогоплательщика и действительный размер налоговых обязательств [16].

Анализ письма выявляет ряд ключевых позиций, сформировавшихся в судебной практике по вопросу необоснованной налоговой выгоды. Во-первых, суды подчеркивают необходимость предоставления нарушителю возможности учесть фактически понесенные расходы при исчислении налоговой базы. Ранее выявление факта необоснованной налоговой выгоды лишало налогоплательщика данной воз-

возможности [5].

Во-вторых, раскрытие налогоплательщиком реального контрагента после завершения налоговой проверки, оформленное через подачу уточненных налоговых деклараций за проверенный период, не допускает формального подхода со стороны судов и налогового органа. Это требует тщательной оценки доводов налогоплательщика о раскрытии реального контрагента. Суды придерживаются принципа обязательного учета добровольности предоставления информации и отказа от лишения налогоплательщиков их базовых прав [6].

В-третьих, исключается возможность применения налоговых вычетов по НДС в полном объеме или частично в случаях, когда налогоплательщик участвовал в согласованных действиях с другими лицами, направленных на неправомерное снижение налоговой обязанности путем искусственного увеличения стоимости товаров (работ, услуг) без формирования источника вычета налога. Это также относится к случаям, когда налогоплательщику было известно о действиях других лиц, уклоняющихся от уплаты НДС в процессе реализации товаров (работ, услуг) [7].

В-четвертых, в соответствии с судебной практикой, доначисление налогов должно

производиться так, как если бы договоры были заключены напрямую между налогоплательщиком и реальными исполнителями [12].

В качестве примера ситуации, при которой налоговая выгода будет признана необоснованной, можно привести дробление бизнеса, то есть фиктивное разделение деятельности единого хозяйствующего субъекта с целью минимизации налоговых обязательств [11]. Кроме того, необоснованность налоговой выгоды может быть установлена при выявлении фактов фиктивного документооборота, что указывает на нереальность хозяйственных операций между контрагентами [10].

Основываясь на вышеизложенном, можно сделать заключение о том, что в настоящее время практика применения законодательства о необоснованной налоговой выгоде в судебной системе характеризуется применением к налогоплательщику тех норм налогового права, от исполнения которых он пытался уклониться. При этом негативные последствия применяются исключительно в объеме допущенных налоговых нарушений, а меры по возмещению ущерба казне применяются в пределах фактической вины налогоплательщика за использование незаконных методов налоговой оптимизации.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Брызгалин А.В. и др.* Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2021 году // *Налого и финансовое право.* – 2021. – № 1. – С. 12-116.
2. *Кирьянова А.С.* Необоснованная налоговая выгода как институт налогового права / *А.С. Кирьянова, А.В. Ильин* // *Вопросы российского и международного права.* – 2022. – Т. 12, № 8-1. – С. 53-58. – DOI 10.34670/AR.2022.41.53.006.
3. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 30.09.2024)* // *СЗ РФ.* 1998. № 31. Ст. 3824.
4. *Овсянников С.В., Шевелева Н.А.* Особенности осуществления налогового контроля на территориях с особым статусом // *Финансовое право.* – 2021. – № 3. – С. 23-28.
5. *Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019* // *Законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации.* – URL:<https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-19052021-n-309-es20-23981-po-delu-n-a76-466242019/> (дата обращения: 11.12.2024).
6. *Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323 по делу № А10-133/2020* // *Законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации.* – URL:<https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-12042022-n-302-es21-22323-po-delu-n-a10-1332020/> (дата обращения: 11.12.2024).

7. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277 по делу № А76-2493/2017 // Законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации. – URL:<https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-25012021-n-309-es20-17277-po-delu-n-a76-24932017/> (дата обращения: 11.12.2024).
8. Письмо ФНС России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» // СПС «КонсультантПлюс». – URL:[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_428631/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_428631/) (дата обращения: 11.12.2024).
9. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL:[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_282284/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/) (дата обращения: 11.12.2024).
10. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 15.11.2019 № Ф08-10027/2019 по делу № А53-39296/2018 // СПС «КонсультантПлюс». – URL:<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ASK&n=149913#OwoEgWUK35igrOYO> (дата обращения: 11.12.2024).
11. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26 мая 2022 г. по делу № А63-18516/2020 // Судебные и нормативные акты РФ. – URL:<https://sudact.ru/arbitral/doc/LE1Vg87OtH1E/> (дата обращения: 11.12.2024).
12. Постановление АС Западно-Сибирского округа от 08.04.2022 по делу № А27-26158/2020 // Судебные и нормативные акты РФ. – URL:<https://sudact.ru/arbitral/doc/Yg8eD6OaVsb4/> (дата обращения: 11.12.2024).
13. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 N 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» // СЗ РФ. 2017. № 51. Ст. 7914.
14. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.
15. *Селюков А.Д.* Актуальные проблемы финансового права. – М.: ЮСТИЦИЯ, 2019. – 480 с.
16. *Трошкова С.В.* Налоговая выгода: теоретические и практические аспекты // Инновационная экономика и общество. – 2019. – № 2(24). – С. 23-29.
17. *Хаванова И.А.* Взаимозависимые лица: корпоративные покровы и фискальные проблемы // Журнал российского права. – 2018. – № 7. – С. 112-122.

## INSTITUTE OF UNREASONABLE TAX BENEFIT AS A MEANS OF FIGHTING TAX ABUSE

**VASILYEVA Evgeniya Grigorievna**

Candidate of Sciences in Jurisprudence, Associate Professor

**ZLISHCHEVA Kristina Sergeevna**

Student

**KHOKONOVA Zara Azamatovna**

Student

North Caucasus Branch of the Russian State University of Justice  
Krasnodar, Russia

---

*This work is devoted to the consideration of individual characteristics of such a phenomenon as unjustified tax benefit. The approaches of the courts to the interpretation of the content of this concept are analyzed. Attention is focused on the issues of the features, structure, specifics of legal regulation of the institute of unjustified tax benefit as an important legal institution designed to ensure the financial stability of the state. In conclusion, based on the analyzed sources, a definition of the studied concept is formulated.*

**Keywords:** taxpayer's good faith, tax benefit, tax legislation, gaps in legislation, judicial practice.

---