

## НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА: ПОНЯТИЕ И ПРИЗНАКИ

**Че Виктория Олеговна**

студент ФГБОУ ВПО «Дальневосточный государственный университет путей сообщения»  
Институт интегрированных форм обучения, РФ, г. Южно-Сахалинск

### UNJUSTIFIED TAX BENEFIT: THE CONCEPT AND CRITERIA

**Victoria Che**

*student FSBEI HPE "Far Eastern State Transport University" Institute of Integrated Forms of Education, Russia, Yuzhno-Sakhalinsk*

**Аннотация.** Автор статьи исследует сложившееся в правоприменительной практике понятие необоснованной налоговой выгоды и предлагает свое толкование данного понятия. Главным признаком необоснованности полученной налоговой выгоды указана направленность сделки на получение налогового преимущества при отсутствии реального экономического эффекта, а также противоправность действий налогоплательщика при совершении сделки или при ее отражении в отчетности.

**Abstract.** The Author studies the concept of unjustified tax benefit in law enforcement practice and offers her own interpretation of this concept. The main feature of the unreasonableness of received tax benefit is the direction of the transaction to obtain a tax advantage in the absence of a real economic effect, as well as the illegality of the taxpayer's actions in the transaction or when it is reflected in the financial statements.

**Ключевые слова:** налоговая выгода; необоснованность; направленность сделки; реальность исполнения сделки.

**Keywords:** tax benefit; unreasonableness; direction of the transaction; the reality of the transaction.

Налоговое право – одна из наиболее динамично развивающихся отраслей российского права, что вполне объяснимо как внутренними процессами развития экономики, ее перехода от плановой к рыночной формам, а потом возвращением к элементам государственного регулирования, а также интегрированием российской экономики в мировую экономическую систему, что обусловило необходимость оперативного реагирования на все новые формы хозяйствования и соответствующего государственного налогового контроля за деятельностью отдельных хозяйствующих субъектов и групп субъектов. Только первая часть Налогового Кодекса Российской Федерации [1], содержащая только основные базовые понятия, за последние 5 лет 15 раз подвергалась всяческим новациям.

В то же время, помимо деятельности законодателя, направленной на обеспечение правового регулирования в сфере налоговых правоотношений, немалую роль в этой сфере играют и судебные решения, формирующие судебную практику особенно в той части, которая так и осталась неурегулированной нормой права. К таким судебным доктринам, формируемым на основе обобщения судебной практики, следует отнести и доктрину «необоснованной налоговой выгоды», начало которой положило Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 [3].

В данном постановлении было дано общее определение налоговой выгоды как уменьшения налоговой обязанности, и что при определенных обстоятельствах такая выгода может быть признана налоговым органом как необоснованная, и если этот вывод найдет свое подтверждение в судебном разбирательстве, то требование налогоплательщика об отмене решения налогового органа будет признано судом несостоятельным.

За прошедшие более чем 10 лет, несмотря на довольно широкое применение понятия «необоснованная налоговая выгода» в правоприменительной практике, прямого нормативного закрепления, с выделением критериев, позволяющих строго разграничить обоснованную и необоснованную налоговую выгоду, данное понятие не получило. Хотя сама по себе концепция необоснованной налоговой выгоды получила свое закрепление в ст. 54.1 НК РФ под названием «предел осуществления прав», и именно данная норма в настоящее время используется налоговыми органами и судами при определении обоснованности или необоснованности полученной налоговой выгоды.

В связи с этим вполне обоснованным представляется интерес к тому толкованию указанного понятия и его критериев, которые сложились как на основе судебных решений, разъяснений налоговых органов, и в юридической литературе последних лет [4; 5; 7; 9].

В целом, можно констатировать, что под необоснованной налоговой выгодой понимается фактическое уменьшение налоговой обязанности, в том числе путем зачета или возврата, в ситуациях, когда налогоплательщик формально обладает правом на такое уменьшение налоговой обязанности, но из-за совокупности ряда обстоятельств, связанных с сущностью сделки и сторонами, принявшими в ней участие, фискальный орган может признать уменьшение налога необоснованным и предъявить претензии [10].

Основаниями для такого отказа могут быть выявленные искажения в налоговом и (или) бухгалтерском учете налогоплательщика, а также экономическая необоснованность той или иной сделки с участием налогоплательщика.

В пункте 2 ст. 54.1 НК РФ нашли свое закрепление такие обязательные критерии, или условия сделки, которые разграничивают пределы осуществления права налогоплательщика на свободу экономической деятельности и права на получение льгот и осуществление зачетов (ст. 21 НК РФ). Так, налоговая выгода, полученная в результате совершения сделки не может быть признана необоснованной если:

- 1) уменьшение налога не является основной целью сделки, то есть, сделка должна быть прежде всего экономически обоснована, направленной на получение экономического результата, а не на уменьшение налоговой обязанности;

2) обязательство исполнено непосредственно контрагентом по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора. Этот второй критерий является в достаточной степени новым, так как он по сути отходит от прежнего критерия, заложенного Постановлением ФАС 2006 года о должной осмотрительности и реальности хозяйственных операций на критерий установления фактического характера сделки, а именно соответствие фактического исполнения сделки заявленному в договоре предмету и соответствия действительных сторон сделки тем лицам, которые указаны в договоре. То есть, как отмечает К. Гин, акцент смещается с реальности хозяйственных операций на реальность исполнения сделки конкретным контрагентом [6, с. 5].

Если эти условия будут не выполнены, то налоговый орган имеет право признать полученную налоговую выгоду необоснованной и доначислить налог в полном объеме [2].

Но при этом, статья 54.1 НК РФ не позволит в настоящее время налоговым органам признавать налоговую выгоду необоснованной по формальным признакам, ранее часто использовавшиеся налоговыми органами для признания выгоды необоснованной. Данное обстоятельство следует признать как направленным на защиту законных интересов налогоплательщика [8, с. 22].

Таким образом, понятие необоснованной налоговой выгоды в настоящее время можно сформулировать следующим образом:

· Необоснованная налоговая выгода – это полученное налогоплательщиком уменьшение своей налоговой обязанности путем умышленного искажения документов налогового и (или) бухгалтерского учета, а равно превышение налогоплательщиком установленных налоговым законодательством пределов осуществления налоговых прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, применению налоговых льгот и вычетов, проведения зачетов налоговых платежей, осуществленное с целью уменьшения своей налоговой обязанности, или при фактическом исполнении обязательства ненадлежащим контрагентом налогоплательщика.

Следовательно, главные критерии, указывающие на необоснованность налоговой выгоды при совершении сделки, это:

- искажение фактических данных о сделке в налоговой или бухгалтерской документации налогоплательщика
- направленность сделки не на достижение реального экономического результата, а на уменьшение налоговой обязанности;
- осуществление сделки, в результате которой образовалась налоговая выгода, ненадлежащим контрагентом налогоплательщика.

### **Список литературы:**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // Доступ из СПС КонсультантПлюс / [Электронный ресурс]. - Режим доступа: URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (Дата обращения – 14.08.2018).
2. Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). - № 35. - 2017.
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. - №

12. – 2006.

4. Бабкин А.И. Контролируемые сделки. Необоснованная налоговая выгода // Российский судья. – № 6. – 2016. – С. 3 – 7;

5. Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – М.: Статут, 2017. – 463 с.

6. Гин К. Последствия для налогоплательщика // ЭЖ-Юрист. – № 42. – 2017. – С. 5.

7. Копина А.А. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами vs получение необоснованной налоговой выгоды // Налоги. – № 9. – 2016. – С. 10 – 17;

8. Красюков А.В. Необоснованная налоговая выгода или злоупотребление законным интересом? // Юрист. – № 20. – 2016. – С. 21 – 25.

9. Судебная практика в современной правовой системе России: монография / Т.Я. Хабриева, В.В. Лазарев, А.В. Габов и др.; под ред. Т.Я. Хабриевой, В.В. Лазарева. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, Норма, Инфра-М, 2017. – 432 с.

10. ФНС разъяснила новые нормы о необоснованной налоговой выгоде, внесенные в НК РФ // СПС КонсультантПлюс. –2017.