

**Замятина Софья Геннадьевна,  
Моргунова Арина Андреевна** студенты,  
Северо-Кавказский филиал  
ФГБОУ ВО «Российский государственный  
университет правосудия» (г. Краснодар)

**Фарикова Екатерина Александровна**  
канд. юр.наук, доцент кафедры административного  
и финансового права Северо-Кавказский филиал  
ФГБОУ ВО «Российский государственный  
университет правосудия» (г. Краснодар)

## НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА

**Аннотация:** Настоящая статья посвящена некоторым теоретическим и практическим сторонам феномена налоговой выгоды, в частности трактовке самого понятия налоговой (в том числе необоснованной) выгоды.

**Ключевые слова:** налоговая выгода, необоснованная налоговая выгода.

Критерии обоснованности получения налоговой выгоды, которые были закреплены в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее по тексту – ПП ВАС № 53) [1]. С тех самых пор ведутся научные дискуссии о вопросах идентификации и оценки степени обоснованности получения налоговой выгоды в результате тех или иных действий. Категория налоговой выгоды не имеет легального определения в законодательстве, но тем не менее активно используется и прочно закрепляется как доктрине, так и в судебной практике.

Сущность *необоснованной* налоговой выгоды, которой с 19.08.2017 [2] посвящена ст. 54.1 НК РФ [3], также не раскрывается на законодательном уровне, что логично в отсутствие трактовки более общей категории «налоговая выгода», которая в обозначенной статье, по логике, должна бы уточняться и конкретизироваться.

Этот факт приводит к судебным разбирательствам на предмет налоговой выгоды и добросовестности налогоплательщика.

Вполне обоснованно в этом контексте мнение Ю. А. Артемьевой о том, что в условиях отсутствия чётких дефинитивных норм формируется правовая неопределённость, детерминирующая чрезмерные возможности для субъективного усмотрения правоприменителя [4].

При этом следует отметить, что интерес к необходимости дефинирования рассматриваемой правовой категории проявляют не только юристы, но и экономисты, которые в публикациях анализируют материалы судебной практики в целях интерпретации позиций правоприменителей относительно вопросов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. Такого рода статьи выходили из-под пера А. А. Балконовой [5], И. А. Валлен [6], А. И. Григорьева [7], Ж. Г. Попковой [8] и др.

Если обобщать приведённые в различных публикациях трактовки исследуемого понятия, то можно вывести несколько позиций.

Первая сводится к тому, что налоговая выгода – «сокращение налоговой обязанности посредством законно установленных налоговых преференций, льгот». Такой позиции придерживаются, например, О. П. Гришина [9] и С. И. Егорова [10].

Второй интерпретационный подход (Т.В. Блохина [11], И.А. Феоктистов [12], П. В. Седаев [13] и др.) сводится к тому, что налоговая выгода представляет собой полученные средства от экономии от налогов.

Наконец, третья позиция (С. А. Яковлева, М. И. Мигунова [14]) – это уменьшение прибыли (в более широком смысле – налоговой базы), подлежащей обложению налогом.



Правоприменительной трактовкой, изложенной в ПП ВАС № 53 является следующая: «налоговая выгода – это уменьшение размера налоговых обязанностей посредством сокращения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговых льгот, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета» (абз. 2 п. 1).

То есть налоговая выгода – это:

- сокращение налоговой обязанности либо
- экономическая выгода в связи с сокращением налоговых платежей либо
- сокращение налогооблагаемой прибыли.

Как правило, доктринальные подходы являются той или иной интерпретацией сложившейся в судебной практике позиции о том, что налоговая выгода – это уменьшение размера налоговых обязанностей посредством сокращения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговых льгот, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Если рассматривать лексические составляющие изучаемого термина, то следует признать превалирующее смысловое наполнение слова «выгода», которое в соответствии с экономическим словарём означает «получение определенных преимуществ, дополнительного дохода, прибыли» [15].

На основании сказанного предложим следующее понимание термина «налоговая выгода» – это выгода, полученная юридическим и физическим лицом в виде экономии на уплате налогов и сборов, которую можно оценить и определить в качестве дохода в соответствии с налоговым законодательством РФ.

Налоговая доктрина и практика выделяют обоснованную и необоснованную налоговые выгоды.

Фискальные органы дали рекомендации по осуществлению мероприятий налогового контроля с целью выявления необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиков в письме ФНС России № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» [16]. Позднее, как выше уже упоминалось, в НК РФ была дополнительно введена новая статья 54.1 с целью законодательного закрепления способов и последствий идентификации факта извлечения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

К доказательствам, подтверждающим получение необоснованной налоговой выгоды, налоговые органы относят:

– отсутствие у налогоплательщика имущества, объема материальных и финансовых средств, достаточного времени, необходимых для осуществления предпринимательской деятельности, связанной с производством продукции, покупкой и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 01.12.2017 № Ф02-6338/2017 по делу № А78-12648/2016 [17]);

– отсутствие у налогоплательщиков управленческого персонала, инженерно-технических специалистов, которые осуществляют свою профессиональную деятельность для достижения результатов соответствующей экономической деятельности экономического субъекта (постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 22.03.2018 № Ф01-565/2018 по делу № А43-12285/2016 [18]);

– сбор, регистрация и обобщение сведений для целей налогообложения только тех фактов хозяйственной жизни, которые непосредственно связаны с образованием налоговой выгоды (см. Постановление ФАС Поволжского округа от 18.04.2013 по делу № А72-5955/2012 [19]);

– совершение операций с товарно-материальными ценностями, которые фактически не производились, не закупались в количестве, отраженном налогоплательщиком в первичных учетных документах (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27.02.2017 № Ф08-555/2017 по делу № А63-15322/2015 [20]).

Таким образом, следует признать ряд фактов. Несмотря на появление в налоговом законодательстве специальной нормы о некоторых аспектах необоснованной налоговой



выгоды, меньше пробелов и неточностей, к сожалению, не стало. В первую очередь это выражается в отсутствие чёткого легального определения понятия необоснованной налоговой выгоды.

Рамочной дефиницией, которая бы последовательно уточнялась в рамках налогового законодательства, могла бы стать следующая: «уменьшение налоговых платежей после целенаправленных неправомерных действий налогоплательщика».

### Список литературы:

1. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
2. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2017. – № 30. – Ст. 4443.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 30.09.2024) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
4. Артемьева, Ю. А. Оценка обоснованности налоговой выгоды / Ю. А. Артемьева // Налоги (журнал). – 2008. – № 6. – С. 13-17.
5. Балконова, А. А. Необоснованная налоговая выгода: актуальные вопросы судебно-арбитражной практики / А. А. Балконова // Экономика, социология и право. – 2017. – № 11. – С. 54-57.
6. Валлен И. А. Необоснованная налоговая выгода / И. А. Валлен // Бухгалтерский учет. 2017. – № 12. – С. 97-103.
7. Григорьев, А. И. Необоснованная налоговая выгода: «странные судебные решения» / А. И. Григорьев // Государственная служба и кадры. – 2016. – № 4. – С. 60-63.
8. Попкова, Ж. Г. Налоговая выгода – очередная коррекция? / Ж. Г. Попкова // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 2. – С. 1-6.
9. Гришина, О. П. Вопрос-ответ / О. П. Гришина // Налоговая проверка. – 2016. – № 1. – С. 73-74.
10. Егорова, С. И. О получении необоснованной налоговой выгоды вследствие уменьшения налоговой базы / С. И. Егорова // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2016. – № 8. – С. 53-63.
11. Блохина, Т. В. Налоговая выгода экономического субъекта, получаемая им при управлении налоговыми обязательствами / Т. В. Блохина // Актуальные вопросы современной науки. – 2009. – № 5-1. – С. 126-135.
12. Опасные схемы минимизации налогов: необоснованная налоговая выгода / под ред. И. А. Феоктистова. 2-е изд., доп. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2009. – 200 с.
13. Седаев, П. В. Неопределенность понятия «необоснованной налоговой выгоды» как фактор возникновения налоговых рисков / П. В. Седаев // Социально-экономические науки и гуманитарные исследования. 2015. – № 5. – С. 109-112.
14. Яковлева, С. А. Сравнительный анализ подходов к определению необоснованной налоговой выгоды в связи с изменением законодательства / С. А. Яковлева, М. И. Мигунова // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2017. – № 19. – С. 198-203.
15. Новый экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – 2-е изд. доп. – М.: Институт новой экономики, 2007. – 1088 с. – С. 114.
16. [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_215867/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215867/)
17. [https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/c42fbfd6-41d6-4afe-98de-2a813eb7c830/002c3332-e12b-438d-8e3f-18182bb0f622/A78-12648-2016\\_20171201\\_Postanovlenie\\_kassacionnoj\\_instancii.pdf?isAddStamp=True](https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/c42fbfd6-41d6-4afe-98de-2a813eb7c830/002c3332-e12b-438d-8e3f-18182bb0f622/A78-12648-2016_20171201_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True)
18. <https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/65549c9c-9059-4d51-932d-b4076944251e/c311f7d5-d9ea-4f28-ac01-38fa60779a22/A43-12285->



2016\_20180322\_Postanovlenie\_kassacionnoj\_instancii.pdf?isAddStamp=True

19. <https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/74abf754-9e19-4647-ae12-52f87f50f32c/023f678c-e651-4003-ae90-dae0f618596f/A72-5955->

2012\_20130418\_Postanovlenie\_kassacionnoj\_instancii.pdf?isAddStamp=True

20. <https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/55c040b6-a620-4259-aa78-b1bb7ca7ca65/eeee3b59-c9e3-4521-bc99-01bca72bd576/A63-15322->

2015\_20170227\_Postanovlenie\_kassacionnoj\_instancii.pdf?isAddStamp=True

