

УДК 34

DOI: 10.34670/AR.2021.77.96.004

## **Пределы обоснованности налоговой выгоды в контексте определенности налогообложения**

**Паршуков Евгений Валерьевич**

Студент,  
Сибирский институт управления,  
Российская академия народного хозяйства  
и государственной службы  
при Президенте РФ,  
630102, Российская Федерация, Новосибирск, ул. Нижегородская, 6;  
e-mail: common-siu@ranepa.ru

**Ильин Андрей Владимирович**

Кандидат экономических наук,  
доцент кафедры гражданского права и процесса,  
Сибирский институт управления,  
Российская академия народного хозяйства  
и государственной службы  
при Президенте РФ,  
630102, Российская Федерация, Новосибирск, ул. Нижегородская, 6;  
e-mail: common-siu@ranepa.ru

Publishing House "ANALITIKA RODIS" (analitikarodis@yandex.ru) <http://publishing-vak.ru>

### **Аннотация**

Данная статья посвящена вопросам исследования пределов обоснованности налоговой выгоды в контексте определенности налогообложения при налоговых злоупотреблениях. Рассмотрены причины возникновения неопределенности, затронуты налогооблагаемые вопросы с точки зрения содержания фикции юридического лица, влияние определенности на определение действительных налоговых обязательств. С учетом проведенного анализа представляется, что доказательственная база по спорам о необоснованной налоговой выгоде в рамках ст. 54.1 НК РФ играет в данном вопросе важную роль, а в дальнейшем будет только расширяться в практике разрешения налоговых споров. Абстрактность и гибкость антиуклонительных норм балансируются в странах с исторически капиталистической моделью хозяйствования проработанными процедурами их применения, а также редкостью их использования. Все это в совокупности гарантирует стабильность и предсказуемость налоговых практик, необходимых бизнесу для нормальной работы и планирования. Необходим поиск осознанного баланса между обобщением и детализацией, абстрактностью и конкретностью, гибкостью и стабильностью в системе антиуклонительных норм. Важная задача, стоящая не только перед законодателем, но и перед всем налоговым сообществом РФ.

**Для цитирования в научных исследованиях**

Паршуков Е.В., Ильин А.В. Пределы обоснованности налоговой выгоды в контексте определенности налогообложения // Вопросы российского и международного права. 2021. Том 11. № 9А. С. 36-46. DOI: 10.34670/AR.2021.77.96.004

**Ключевые слова**

Налоговое право, определение действительных налоговых обязательств, налоговый комплаенс, дробление бизнеса, стандарты доказывания, пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и(или) суммы налога, налоговая выгода, диалектический метод, дедукция, индукция.

**Введение**

Препятствие к увеличению определенности налогообложения, заложено в фундаментальном конфликте противоположности интересов субъектов налогового права. Государство, регулируя налоговые отношения одновременно выступает в качестве получателя налоговых отчислений, следовательно, определенность налогового права выступает в первую очередь как механизм защиты прав налогоплательщика. О важности определенности налогового права, в свое время говорил еще Адам Смит [Смит, 1962]. Безвозмездное изъятие собственности налогоплательщика государством, основанное на принуждении, требует особой осмотрительности к определенности правовых положений, на которых основано подобное изъятие.

Сложность достижения максимальной определенности налоговых правоотношений обусловлены разными причинами, во-первых, присутствием в праве большого экономического наполнения и содержания, и соответственно значительной динамикой изменений, вносимых в законодательство о налогах и сборах и непрерывностью налоговых реформ; во вторых отнесением налогового права к публично-правовым отношениям, для которых характерны существенные ограничения прав и законных интересов частных лиц, что требует детализации при установлении прав и обязанностей участников налоговых отношений; в-третьих, предрасположенной конфликтностью налоговых взаимодействий, генерирующих несовпадение и противостояние позиций с политической волей; в-четвертых, множественностью принудительных элементов, которые требуют подробно установленных налоговых процедур; в-пятых, объективной трудностью изучения налогового права.

**Основная часть**

По мнению Б. Леони, «правовое государство может существовать только в условиях гарантированной определенности закона, при которой у индивида имеется возможность долгосрочно планировать собственное поведение в частной жизни и в предпринимательской деятельности» [Леони, 2008]. В данном случае, следует оговориться, что в силу множественности объективных и субъективных причин абсолютной определенности налоговых законов добиться невозможно, это недостижимый идеал, к которому, естественно, нужно стремиться. «Идея “беспорного” закона», – как замечает А.В. Брызгалин, – «это утопия, а точное и квалифицированное определение смысла закона в условиях спора между теми или

иными лицами – суть всей судебной деятельности» [Брызгалин, 1999]. Нидерландский налоговед Ханс Гринбау пишет: «Закон способен обеспечить лишь ограниченную определенность. Поэтому абсолютной правовой определенности не существует. Абсолютная правовая определенность предполагала бы, что общество и право остановились в своем развитии. Таким образом, некоторая неопределенность в отношении смысла закона является неизбежной» [Grinbau, 2018].

Исследуя вопрос определенности права, следует оговориться, что неопределенность в праве как правило в рассматривается односторонне, с негативной точки зрения данного явления. При этом, значение и роль относительно-определенных юридических способов как специфического инструментария, позволяющего преодолевать состояние неопределенности как на нормативном уровне, а особенно на уровне конкретных налоговых правоотношений, как правило, игнорируются.

Определенность пределов обоснованности налоговой льготы, как рубикон, разделяющий легитимные действия от противозаконных прошел определенный исторический путь. Предшественником понятий пределов осуществления прав и получения налоговой льготы являлась выработанная КС РФ концепция добросовестности налогоплательщика. В месте с тем термин «недобросовестный налогоплательщик», часто используемый в судебной практике с 1998 по 2005 годы, критиковался за его неопределенность. В основе использования категории «налоговая льгота» уже положен критерий деловой цели сделки, экономическая обоснованность наличия помимо налоговой, хозяйственной цели. Цитируя мысли русского философа В.С. Соловьева, с одной стороны, нет и не было такого людского племени, которое не придавало бы своему понятию добра значения постоянного и всеобщего идеала, а с другой стороны, понятия о добре и зле существенно различались в разных исторических эпохах и обществах [Соловьев, 2012].

Особенность права, в том числе и налогового, состоит в том, что его основания никогда не были в нем самом, оно не аксиоматично. На таких понятиях, как справедливость, добросовестность, нравственность фактически и основано право, они имеют правовое значение, но сами находятся вне права. В праве зачастую не даются их определения. Законодатель предполагает, что правоприменитель осведомлен об их содержании. Хотя спектр мнений относительно, например, определения добросовестности в конкретной ситуации может быть прямо противоположным.

Правоотношения должны быть урегулированы ясно и понятно. Как сказано в древнеримском утверждении, «там, где не определено право, нет закона»<sup>1</sup>. Несмотря на кодификацию антиуклонительной нормы, российское налоговое законодательство остается серьезно пробельным и находится далеко от необходимой определенности. Поиск подлинных целей налоговых норм принято искать в находящимся в публичном доступе пояснительных записок или стенограмм обсуждений в парламенте. Но они фрагментарны, формализованы и редко выполняют функцию необходимого дополнительного средства толкования.

В условиях неопределенности понятия обоснованности налоговой льготы, сам актер затрудняется в определении пределов субъективного права и может полагаться лишь на судебское усмотрение. Естественно, данный подход является как минимум спорным. Деятель

---

<sup>1</sup> С лат. ubi jus incertum, ibi nullum

русской цивилистики И.А. Покровский предостерегает от того, что всеобщий контроль судов над осуществлением субъективных прав приведет к полному отрицанию ценности – самих субъективных прав. По его словам, «пока мы дорожим этой ценностью, ее подрыв должен быть признан недопустимым» [Покровский, 2020].

Ожидалось, что принятые положения ст. 54.1 НК РФ учтут выводы судебной практики по доказыванию необоснованной налоговой выгоды, которая складывалась на протяжении более десяти лет. Вместе с тем в многочисленных письмах финансовое ведомство сообщает, что положения указанной статьи не являются кодификацией правил, сформулированных в Постановлении 53, а представляют собой новый подход к решению проблемы злоупотребления налогоплательщиком своими правами. Более того, ведомство разъяснило, что понятия, отраженные в указанном Постановлении 53 и развитые в судебной практике, сформированной до вступления в силу ст. 54.1 НК РФ (включая понятия «должная осмотрительность», «добросовестность» и «недобросовестность»), не используются в рамках проведения налоговых проверок, назначенных после вступления в силу ст. 54.1 НК РФ<sup>2</sup>. Также ФНС России и Министерство финансов России неоднократно указывали, что положения ст. 54.1 НК РФ, в отличие от сформированной на основе Постановления 53 судебной практики, не предусматривают возможность определения налоговых обязательств налогоплательщиков в случае злоупотребления ими своими правами расчетным путем. По мнению государственных органов, данная норма не устанавливает различного порядка применения ее положений в отношении обязательств по конкретным налогам (расходов при исчислении налога на прибыль организаций и вычетов при исчислении НДС)<sup>3</sup>.

Таким образом, с точки зрения государства, вся та судебная практика и подходы к доказыванию необоснованной налоговой выгоды, которые имели место до вступления в силу положений ст. 54.1 НК РФ, более не релевантны. Такое решение представляется не только спорным (поскольку Постановление 53 не отменялось), но и нарушающим в том числе принцип равенства налогообложения, так как, по существу, к одним и тем же хозяйственным операциям предлагается применять разные налоговые последствия в зависимости от даты вступления в силу положений статьи.

Несмотря на позицию финансового ведомства, современный этап развития практики по налоговым спорам некорректно рассматривать в отрыве от всего того накопленного опыта, который имел место до вступления в силу положений ст. 54.1 НК РФ. Подтверждением этого является издание нового письма ФНС в марте 2021 года 4, где указано, что Положения статьи 54.1 Кодекса направлены на противодействие налоговым злоупотреблениям и получению необоснованной налоговой выгоды за счет причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате неуплаты сумм обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было. Таким образом в указанном письме ФНС используются основные понятия и подход, ранее сформулированный в Постановлении 53.

---

<sup>2</sup> Письма ФНС России от 16 августа 2017 г. N СА-4-7/16152@, от 31 октября 2017 г. N ЕД-4-9/22123@, от 28 декабря 2017 г. N ЕД-4-2/26807, от 19 января 2018 г. N ЕД-4-2/889, от 18 мая 2018 г. N ЕД-4-2/9521@, от 11 октября 2019 г. N ЕД-4-1/20922@.

<sup>3</sup> Письмо Минфина России от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904

<sup>4</sup> Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

В настоящее время не разрешенными продолжают оставаться ряд существенных вопросов. При этом данную неопределенность следует отличать от квалифицированного молчания закона. Среди которых наиболее острыми являются:

-определения действительных налоговых обязательств при установлении нарушения пределов ОНВ. В ст. 54.1 НК РФ не определен основной принцип регулятивной нормы права предписания «если- то». Приверженцы предыдущего подхода определения объем прав и обязанностей налогоплательщика, заложенной в Постановлении 53 исходят из подлинного экономического содержания соответствующей операции считают необходимым производить так называемую реконструкцию налоговых обязательств. Сторонники противоположного мнения, «современные позитивисты» в лице Минфина считают, что при нарушении налогового законодательства налогоплательщик утрачивает право на применение налоговых вычетов по НДС и признанию расходов. Последователи среднего варианта считают возможным признание расхода в целях учета налога на прибыль, но в отказе принятия к вычету НДС в силу специфики НДС как косвенного налога. Обособленно стоит вопрос определения действительных налоговых обязательств в части НДС при искажении фактов хозяйственной жизни при дроблении бизнеса. Отказ в налоговой реконструкции исходя из буквального прочтения ст. 54.1 НК РФ приводит к нарушению конституционности норм законодательства о налогах и сборах, таких как фактическая способность налогоплательщика к уплате налога, экономическое основание налогов, отсутствие произвольного характера налогообложения. Кроме того, запрет на налоговую реконструкцию приводит к тому, что налогоплательщик, не представивший налоговому органу на проверку никаких документов по совершенным сделкам, будет вправе рассчитывать на применение расчетного метода (пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ), попадая тем самым в лучшее положение по сравнению с налогоплательщиком, представившим документы, не соответствующие в полном объеме требованиям ст. 54.1 НК РФ, что не отвечает принципам не только принципам определенности, но уже и справедливости.

Назрела необходимость дефинитивной определенности, набирающей популярность в виде правонарушения искажения фактов хозяйственной жизни в виде незаконного дробления бизнеса. В спорах о дроблении бизнеса взаимозависимость выступает начальной точкой в раскрытии незаконной налоговой схемы. Суды исследуют и оценивают признаки взаимозависимости лиц, а также возможность их влияния на принятие экономических решений друг друга, а также то, были ли совершены умышленные действия. Вместе с тем взаимозависимость налогоплательщика и его контрагентов сама по себе не является основанием для объединения их доходов и для вывода об утрате права на применение спецрежима данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность.

Фискальный интерес налоговых органов нередко предъявляет претензии добросовестным налогоплательщикам, например, действительный и обоснованный раздел бизнеса между родственниками и незаконную оптимизацию – создание налоговых схем, где происходит преднамеренное формирование недобросовестными лицами взаимосвязанных и ритмичных гражданско-правовых сделок, направленных на создание подставных субъектов права, а также совершение иных действий с целью изменения данных об экономической деятельности субъекта права, влекущих уменьшение или зачет уплаты налогов. Объединяя и консолидируя доходы выявленных «сателлитов» на проверяемое лицо, к вменяемому доходу инспекция относит всю выручку взаимозависимых лиц, рассчитывая НДС сверху на полученную выручку.

Учитывая частую практику применения и карательную направленность ст 54.1 НК при высоком уровне правовой неопределенности целесообразно смещение контрольного акцента в сторону «мягкого» права, направленного на самостоятельное уточнение налоговых обязательств и профилактику правонарушений. Вместе с тем, при повсеместном фактическом внедрении, нормативная закреплённость налогового «комплаенс» развивается в противоположном направлении. В июле 2020 г. Федеральная налоговая служба России (далее – ФНС РФ) отменила ранее направленные в территориальные налоговые органы письма о создании и деятельности налоговых комиссий, которые действовали с целями, определяемыми соответствующими письмами. Так, согласно письму ФНС РФ от 17 июля 2013 г. АС-4-2/12722 порядок работы комиссий предусматривал анализ данных о налоговой базе и об уплате таких налогов, как НДС, налог на прибыль организаций, земельный налог, налог на имущество организаций, НДФЛ, транспортный налог, налоги, уплачиваемые в рамках специальных налоговых режимов. Письмом ФНС РФ от 25 июля 2017 г. № ЕД-4-15/14490@ комиссиям по легализации налоговой базы ставилась задача мониторинга правильности формирования налоговой базы. Работа налоговых комиссий вызывает критику экспертов налогового права. Например, А.В. Брызгалин высказывался о том, что «подобные вызовы налогоплательщика на комиссии являются злоупотреблением правом, так как фактически налоговые органы вызывают налогоплательщика, с любой периодичностью, если у них есть предположения о возможном правонарушении. В случае неявки на комиссию привлекают к ответственности в виде штрафа по ст. 19.4 КоАП РФ»<sup>5</sup>. Д.В. Соколов и К.А. Сасов считали, что «специальные налоговые комиссии, несмотря на декларируемые благие цели, на самом деле способствуют налоговому террору бизнеса» [Соколов, 2017], запугиванию налогоплательщиков для принуждения их к дополнительным платежам не предусмотренными законодательством способами – «плате за страх» [Сасов, 2020]. Вопрос о законности направления налогоплательщику уведомления ИФНС о необходимости явки на заседание комиссии с целью представления пояснений по поводу ведения финансово-хозяйственной деятельности много раз был предметом рассмотрения в арбитражных судах.

Неясность и озабоченность вызывают вопросы с оснований признания необоснованной налоговой выгоды. Какими качественными характеристиками обладает «эталонный» налогоплательщик, как это проявляется и реализуется в реальной хозяйственной деятельности. Применительно к исследуемой задаче, добросовестный субъект – это скорее не человек или юридическое лицо, а юридическая модель, маска лица, ожидаемое поведение которого и описывается оценочными терминами обоснованности. Реальный субъект признается добросовестным, если его поведение соответствует добросовестной стандартной «модели». Речь идет именно о поведении, которое известно оценивающему субъекту, так как реальное поведение оцениваемого субъекта могло быть и иным.

Суждения «знал», «знал или мог знать» и «не знал и не должен был знать» основаны, так же, как и понятия виновности и недобросовестности, на среднем предвидении разумного человека. Разумными следует считать действия, которые совершил бы человек, обладающий нормальным, средним уровнем интеллекта, знаний и жизненного опыта. Абстрактная личность, обладающая такими качествами, может быть названа разумным человеком. По мнению Д.В.

---

<sup>5</sup> <http://www.nalog-briz.ru/2013/05/27032013-03-9172013.html#more>

Тютина, идея о «среднем» человеке, представляющем собой некий эталон восприятия и поведения, является достаточно универсальной. Именно через нее и трактуются такие обобщенные правовые категории, как «добросовестность», «разумность», «заботливость», «осмотрительность», «неосторожность» и др. [Тютин, 2017]. Вызывает озабоченность с точки зрения формально-логической текстуальные определения статьи 54.1 НК РФ и Постановления 53, где указывается, что некие критерии не могут рассматриваться в качестве самостоятельных оснований для признания уменьшения налоговой обязанности неправомерным. Используя обратную логику, в процессе правоприменения, некая совокупность условно формальных факторов, косвенно, а порой не относящаяся к налогоплательщику применяются в качестве доказательств, подтверждающих его виновность.

Судебная практика по доказыванию необоснованной налоговой выгоды начала формироваться в 2006 г., когда Пленум ВАС РФ выпустил Постановление 53. Отдельные судебные доктрины (например, принцип приоритета существа перед формой, экономический анализ), являющиеся неотъемлемой частью доказывания необоснованной налоговой выгоды, начали формироваться еще в 1995-1996 гг. и получили закрепление в судебных актах высшей судебной инстанции – постановлениях Президиума ВАС РФ. Это означает, что вопросы о доказывании необоснованной налоговой выгоды на уровне контролирующих органов ставились уже в 1992-1993 гг.

Лежащая в основе концепции необоснованной выгоды терминология, в том числе понятия «добросовестный налогоплательщик», «недобросовестный налогоплательщик», получила закрепление также в судебных актах Конституционного Суда РФ в 1998, 2001 гг.<sup>6</sup>

При разрешении налоговых споров, вопросы пределов осуществления права по исчислению налоговой базы, являются вопросами скорее факта, а не вопросами права. В большинстве случаев разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом относительно фактов хозяйственной жизни, имеющих юридическое значение, состоят в выводах из тех же самых фактов и в их логическом, познавательном процессе, как следствие в юридической квалификации. Ошибочный анализ неоспоримых фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение, сведения о которых содержатся в документах, может повлечь в конечном счете ошибку в применении правовой нормы.

Дополнительную сложность разрешения налоговых споров обусловлена тем, что налоговый кодекс, не определяет такие понятия, как «налоговая выгода», «необоснованная налоговая выгода» или «реальность хозяйственной операции». Первое из них Высший Арбитражный Суд РФ определил как уменьшение размера налоговой обязанности, в частности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета (п. 1 Постановления № 53). Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

---

<sup>6</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П; Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О.

Кодифицированная доктрина необоснованной налоговой выгоды оставляет на усмотрение суда вопрос о том, насколько значимы установленные конкретные фактические обстоятельства в части обоснованности или необоснованности получения налоговой выгоды.

Часто встречаются ситуации, в которых фиксация внимания на второстепенных факторах, например аффилированности или взаимозависимости, недавнее создание организации, не достаточность персонала, отсутствие достаточных производственных мощностей происходит в ущерб доказыванию факта злоупотребления и разрушает принципы состязательности и справедливого судопроизводства [Викулов, 2018]. Можно предположить, что при подмене тщательного анализа и телеологического толкования нормы выводами на основе косвенных признаков злоупотреблять правом уже будет сторона государственного обвинения.

Позитивным фактором многолетнего применения концепции налоговой выгоды следует признать то, что арбитражные суды, наконец, осознали: право на налоговую выгоду порождают не документы, а реальные хозяйственные операции налогоплательщика. Как следствие закрепление в диспозиции ст. 54.1 НК сведений о фактах хозяйственной жизни, определение которых ранее законодательно закреплено в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Проведенный анализ позволяет сформулировать вывод, что правовая определенность пределов обоснованности налоговой выгоды должна стремиться к более полному охвату, точности, ясности и доступности предписания. В этих целях необходимо наметить пути разрешения следующих вопросов:

Определение действительных налоговых обязательств, как правило налоговой реконструкции имеет огромное значение, в большинстве случаев решающее для дальнейшей жизнеспособности хозяйствующих субъектов. Необходим логически и юридически понятный правового механизма поддержания правовой определенности при применении общей нормы противодействия уклонению от налогообложения. Как следствие реконструкции, разрешение последующего вопроса о возможности регрессного иска или корректировки налоговой обязанности контрагента налогоплательщика по оспоренным хозяйственным операциям.

В случае обоснованности экономической целесообразности разделения бизнеса, доказательств фактическую и юридическую самостоятельность взаимосвязанных юридических лиц, дробление бизнеса нельзя признать не правомерным. Требуется углубленные метатеоретические правовые исследования по переосмыслению понятия правовой фикции юридического лица, схожие и отличительные признаки между юридическим лицом и консолидированной группой налогоплательщиков, учесть «дефекты» юридического лица содержащиеся в ЕГРЮЛ.

Вмешательство налоговых органов в вопросы формирования налоговой базы и определения налоговых обязательств налогоплательщиков допустимо в законодательно установленных случаях и формах. Вместе с тем, нельзя не обратить внимания на то, что в рамках работы комиссий осуществляется поиск новых способов взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в тех ситуациях, когда налоговые органы, используя современные информационные ресурсы, имеют возможность еще на этапе планирования налоговых проверок установить признаки, свидетельствующие о ненадлежащем исполнении налоговых обязанностей. Если полагать, что одна из задач налогового администрирования состоит в том, чтобы избежать негативных для налогоплательщика и бюджета последствий, исправить ошибки без применения мер принуждения, то методы, опробованные комиссиями, можно расценивать

как одно из средств достижения состояния готовности налогоплательщиков соблюдать налоговое законодательство. Сущностное содержание налогового комплаенса как мотивации соблюдения юридическими и физическими лицами буквы и духа налогового законодательства может быть различной – от опасения перед наказанием до сознательного желания к законопослушанию. В рамках перехода к новой, партнерской модели налогового администрирования необходимо принятие норм, регламентирующих основания и порядок взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в ситуации, когда соблюдение баланса интересов возможно без проведения контрольных мероприятий, применения налоговых санкций и иных мер принуждения. Именно в данном контексте опыт работы комиссий по легализации налоговой базы представляет определенный интерес. Определенные предпосылки к этому заложены в разделе V.2 Налогового кодекса РФ, который регламентирует налоговый мониторинг.

### Заключение

С учетом проведенного анализа представляется, что доказательственная база по спорам о необоснованной налоговой выгоде в рамках ст. 54.1 НК РФ играет в данном вопросе важную роль, а в дальнейшем будет только расширяться в практике разрешения налоговых споров.

Абстрактность и гибкость антиуклонительных норм балансируется в странах с исторически капиталистической моделью хозяйствования проработанными процедурами их применения, а также редкостью их использования. Все это в совокупности гарантирует стабильность и предсказуемость налоговых практик, необходимых бизнесу для нормальной работы и планирования.

Необходим поиск осознанного баланса между обобщением и детализацией, абстрактностью и конкретностью, гибкостью и стабильностью в системе антиуклонительных норм. Важная задача, стоящая не только перед законодателем, но и перед всем налоговым сообществом РФ.

### Библиография

1. Брызгалин А.В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика // *Налоговый вестник*. 1999. № 10. С. 13.
2. Викулов К.Е. Условия и последствия международного обмена налоговой информацией с Россией // *Legal Insight*. 2018. 10(56). С. 47.
3. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения. М.: Статут, 2015. 368 с.
4. Леони Б. Свобода и закон. М.: ИРИСЭН, 2008. С. 115.
5. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О.
6. Пепеляев С.Г. и др. *Налоговое право*. М.: Альпина Паблишер, 2016. 796 с.
7. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».
8. Покровский И.А. *Основные проблемы гражданского права*. М.: Статут, 2020. С. 117.
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П.
10. Сасов К.А. О налоговых комиссиях // *Налоговед*. 2020. № 12. С. 43-50.
11. Соколов Д.В. Исторический и правовой генезис межведомственных налоговых комиссий // *Налоговед*. 2017. № 11. С. 43-51.
12. Соловьев В.С. *Оправдание добра*. М.: Алгоритм, 2012. С. 95.
13. Смит А. *Исследование о природе и причинах богатства народов*. М.: Соцэкгиз, 1962. 684 с.
14. Тютин Д.В. *Налоговое право*. М., 2017. 432 с.

---

## **The limits of justification of tax benefits in the context of the definition of taxation**

**Evgenii V. Parshukov**

Graduate Student, Siberian Institute of Management,  
Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,  
630102, 6, Nizhegorodskaya str., Novosibirsk, Russian Federation;  
e-mail: common-siu@ranepa.ru

**Andrei V. Il'in**

PhD in Economics,  
Associate Professor of the Department of Civil Law and Procedure,  
Siberian Institute of Management,  
Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,  
630102, 6, Nizhegorodskaya str., Novosibirsk, Russian Federation;  
e-mail: common-siu@ranepa.ru

### **Abstract**

This article is devoted to the study of the limits of validity of tax benefits in the context of the certainty of taxation in case of tax abuse. The reasons for the emergence of uncertainty are considered, tax-significant issues are touched upon in terms of the content of the fiction of a legal entity, the influence of certainty on the determination of actual tax liabilities. Taking into account the analysis carried out, it appears that the evidence base for disputes about unjustified tax benefits under Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation plays an important role in this matter, and in the future it will only expand in the practice of resolving tax disputes. The abstractness and flexibility of anti-avoidance norms are balanced in countries with a historically capitalist economic model with well-developed procedures for their application, as well as the rarity of their use. All this together guarantees the stability and predictability of tax practices required by the business for normal operation and planning. It is necessary to find a conscious balance between generalization and detailing, abstractness and concreteness, flexibility and stability in the system of anti-avoidance norms. This is an important task facing not only the legislator, but also the entire tax community of the Russian Federation.

### **For citation**

Parshukov E.V., Il'in A.V. (2021) *Predely obosnovannosti nalogovoi vygody v kontekste opredelennosti nalogooblozheniya* [The limits of justification of tax benefits in the context of the definition of taxation]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 11 (9A), pp. 36-46. DOI: 10.34670/AR.2021.77.96.004

### **Keywords**

Tax law, determination of actual tax liabilities, tax compliance, business fragmentation, standards of proof, limits of exercise of rights in calculating the tax base and (or) the amount of tax, tax benefit, dialectical method, deduction, induction.

## References

1. Bryzgalin A.V. (1999) Yasnost' nalogovogo zakona ili vse somneniya v pol'zu nalogoplatel'shchika [Clarity of the tax law or all doubts in favor of the taxpayer]. *Nalogovyi vestnik* [Tax Bulletin], 10, p. 13.
2. Demin A.V. (2015) *Printsip opredelennosti nalogooblozheniya* [The principle of certainty of taxation]. Moscow: Statut Publ.
3. Leoni B. (2008) *Svoboda i zakon* [Freedom and the Law]. Moscow: IRISEN Publ.
4. *Opredelenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 25 iyulya 2001 g. № 138-O* [Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation dated July 25, 2001 No. 138-O].
5. Pepelyaev S.G. et al. (2016) *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moscow: Al'pina Publisher Publ.
6. *Pis'mo FNS Rossii ot 10.03.2021 № BV-4-7/3060@ «O praktike primeneniya stat'i 54.1 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii»* [Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 10.03.2021 No. BV-4-7 / 3060 @ "On the Practice of Applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation"].
7. Pokrovskii I.A. (2020) *Osnovnye problemy grazhdanskogo prava* [The main problems of civil law]. Moscow: Statut Publ.
8. *Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 12 oktyabrya 1998 g. № 24-P* [Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of October 12, 1998 No. 24-P].
9. Sasov K.A. (2020) O nalogovykh komissiyakh [On tax commissions]. *Nalogoved* [Tax specialist], 12, pp. 43-50.
10. Sokolov D.V. (2017) Istoricheskii i pravovoi genesis mezhdedomstvennykh nalogovykh komissii [Historical and legal genesis of interdepartmental tax commissions]. *Nalogoved* [Tax specialist], 11, pp. 43-51.
11. Solov'ev V.S. (2012) *Opravdanie dobra* [Justifying Good]. Moscow: Algoritm Publ.
12. Smith A. (2007) *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. London: MetaLibri.
13. Tyutin D.V. (2017) *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moscow.
14. Vikulov K.E. (2018) Usloviya i posledstviya mezhdunarodnogo obmena nalogovoi informatsiei s Rossiei [Conditions and consequences of international exchange of tax information with Russia]. *Legal Insight*, 10(56), p. 47.