

УДК 34

DOI: 10.34670/AR.2022.41.53.006

Необоснованная налоговая выгода как институт налогового права

Кириянова Алена Сергеевна

Студент,
Сибирский институт управления,
Российская академия народного хозяйства
и государственной службы
при Президенте РФ,
630102, Российская Федерация, Новосибирск, ул. Нижегородская, 6;
e-mail: kiry1998@mail.ru

Ильин Андрей Владимирович

Кандидат экономических наук, доцент,
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: ilinav2007@mail.ru

Аннотация

Настоящая статья посвящена вопросам, связанным с особенностями, структурой, спецификой правовой регламентации института необоснованной налоговой выгоды, затрагивающей интересы сторон соответствующих налоговых споров. Указанный институт рассматривается сквозь призму критериев, связанных с регламентацией общественных отношений однородного характера. Вне сомнений, необоснованная налоговая выгода представляет собой важный правовой институт обеспечения финансовой устойчивости государства. В свою очередь, дальнейшие исследования указанного института дадут возможность выработать новые, более совершенные законодательные положения, повышающие степень эффективности и стабильности судебной практики в ходе рассмотрения налоговых споров, что, несомненно, будет способствовать повышению взаимного доверия налогоплательщиков и государства. Таким образом, на сегодняшний день особую актуальность приобретает вопрос, связанный с необходимостью проведения дальнейших исследований с целью выработки четких законодательных положений, направленных на эффективное правовое регулирование в рассматриваемой сфере.

Для цитирования в научных исследованиях

Кириянова А.С., Ильин А.В. Необоснованная налоговая выгода как институт налогового права // Вопросы российского и международного права. 2022. Том 12. № 8А. С. 53-58. DOI: 10.34670/AR.2022.41.53.006

Ключевые слова

Институт налоговой выгоды, необоснованная налоговая выгода, концепция необоснованной налоговой выгоды, злоупотребление правом, налоговое право.

Введение

Актуальность рассматриваемых вопросов трудно переоценить, особенно на современном этапе динамичного развития общества и государства в условиях экономического кризиса, обострения внутренних экономических, внешнеполитических, а также других критически важных вопросов.

Безусловно, исследования в контексте указанной тематики представляют огромную значимость, как в теоретической, так и в практической плоскости. Например, Конституционный Суд РФ рассматривает налоговую выгоду, как вполне сложившуюся судебную концепцию. В частности, в Постановлении от 8 декабря 2017 г. № 39-П отмечено, что наносимый в рассматриваемой сфере ущерб, выражается недостаточными налоговыми поступлениями в бюджет [Хаванова, 2018, 113], что связано с проблематикой в сфере законного и добросовестного поведения налогоплательщиков, стремящихся к максимальной «оптимизации» и обретению различных налоговых преференций [Овсянников, Шевелева, 2021, 25]. Полагаем уместным акцентировать, что указанная выше «оптимизация», преследующая цель указанных плательщиков максимально нивелировать свои соответствующие отчисления, в контексте соблюдения действующих законодательных положений, особо актуальная тема не только в российской науке и законодательстве, но и в зарубежной [Селюков, 2019, 145; Prebble, 2020, 50; Burwitz, 2017, 97].

Основная часть

Совершенно понятно, что разрешения соответствующих возникающих в теории и практике сложностей, необходимо четкое понимание базовых понятий в их современной интерпретации, включая такие, как необоснованная налоговая выгода, рассматриваемая многими специалистами в качестве отдельного института налогового права [Брызгалин и др., 2021, 102].

Без сомнений, налоговая выгода – важнейшая правовая категория налогового права, на законодательном уровне связываемая со ст. 54.1 НК РФ, где регламентированы вопросы злоупотребления правом, интерпретируемые Конституционным Судом РФ как «средства», использование которых направлено на предотвращение указанных злоупотреблений плательщиками налогов.

Полагаем, что, поскольку правовому институту присущ признак, связанный с регламентацией общественных отношений однородного характера, важно обратить внимание на комплекс положений указанной выше статьи НК РФ, регулирующей выделяемые по качественному критерию общественные отношения, связанные с возможностью снижения сумм налоговых отчислений. Таким образом, можно констатировать наличие возможности вести речь о налоговой выгоде, как правовом институте, в контексте обособленной совокупности правовых норм, не принимая в данном случае смысл, заложенный в содержании ст. 11 НК РФ.

Качественным критерием рассматриваемой выгоды, выступает ее обоснованность, что неизменно предполагает добросовестность исполнения законодательных положений. В обратных случаях, можно говорить о ее необоснованности, с учетом всех возникающих

негативных последствий.

Ответим, что легитимной дефиниции «необоснованной налоговой выгоды» законодатель не приводит, однако, ее понятие можно вывести из положений известного Постановления Пленума ВАС РФ № 53 (далее Постановление № 53) ныне упраздненного ВАС РФ.

Таким образом, необоснованная налоговая выгода, представляет собой формальное право плательщика снижения суммы налога (к примеру, при возврате или зачете), однако, ФНС вправе отказать в этом, доказав факт «необоснованности» и применив соответствующие санкции, в числе которых доначисление суммы, штраф на основе статей 15.6, 15.11 КоАП РФ), а также ответственность по статьям 198, 199, 199.1 УК РФ).

То есть, формулируя суть вышеуказанного определения более кратко, можно утверждать, что это «формально законное уменьшение налога, а в сущности своей, не что иное, как обогащение при недоплате в бюджет».

Концептуальность категории необоснованной налоговой выгоды, подразумевает установление ее места в налоговом праве. В этой связи, нельзя не учитывать, что «добросовестность», как категория в контексте исследуемого статуса налогоплательщика, может быть использована с указанными нами выше для него последствиями, выражающимися в пересмотре его прав в сфере налоговых отчислений (различного рода преференций, льгот и т.п.). Соответственно, различные злоупотребления детерминирующие возможность необоснованной налоговой выгоды, увязаны с конкретными налогами, что приводит к заключению, что концептуальный фундамент института налоговой выгоды базировавшийся изначально на Постановлении № 53, на современном этапе развития законодательства, сформирован на базе ст. 54.1 НК РФ, включающей комплекс норм отвечающих признакам правового института, регламентирующий, выделяемую по качественному критерию совокупность однородных общественных отношений, связанных с уменьшением налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы уплачиваемого налога (п. 1 ст. 54.1 НК РФ).

Нельзя не подчеркнуть непростой характер института необоснованной налоговой выгоды, включающий в свою структуру, в частности, подинституты, например, рассматриваемой выгоды по НДС, на прибыль предприятий, по иным налогам. Рассматриваемые через призму сложившейся практики судов, связанные с исследуемой темой вопросы, касаются как права различных вычетов и преференций, так и к разнообразным способам уменьшения уплачиваемых налоговых сумм, включая умышленное уменьшение ценника оказываемых услуг и реализуемых товаров, что в свою очередь, связано с занижением налога на прибыль и НДС. Таким образом, такая специфика рассматриваемого института, дает возможность провести здесь грань с концепцией добросовестного плательщика, так как обязанность платить налоги через банки, регламентированные в ст. 45 НК РФ и в добросовестности налогоплательщика, на практике, относительно каких-либо налогов, отличиями не обладают.

Представляется уместным обратить также внимание на содержание Письма ФНС от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ в котором отмечается, что смысл положений ст. 54.1 НК РФ заключается в предупреждении реализации «агрессивных» способов оптимизации налоговых платежей. В данном случае, введение ФНС нового термина, предположительно, в перспективе, может вытеснить понятие «необоснованная налоговая выгода», вместо которого регламентация рассматриваемой сферы будет реализована на базе положений о недопустимости злоупотреблений правом, в соответствии с новым подходом ФНС.

С учетом указанного, полагаем возможным констатировать, что актуальное на сегодняшний день положение института необоснованной налоговой выгоды, рассматриваемое в контексте

складывающейся судебной практики, в очень обобщенном виде, можно рассматривать как совершение незаконных действий, результатом которых становится применение к налогоплательщику тех положений налогового законодательства, которые он и пытался обойти.

Заключение

Вне сомнений, необоснованная налоговая выгода представляет собой важный правовой институт обеспечения финансовой устойчивости государства. В свою очередь, дальнейшие исследования указанного института дадут возможность выработать новые, более совершенные законодательные положения, повышающие степень эффективности и стабильности судебной практики в ходе рассмотрения налоговых споров, что, несомненно, будет способствовать повышению взаимного доверия налогоплательщиков и государства.

Таким образом, на сегодняшний день особую актуальность приобретает вопрос, связанный с необходимостью проведения дальнейших исследований с целью выработки четких законодательных положений, направленных на эффективное правовое регулирование в рассматриваемой сфере.

Библиография

1. Брызгалин А.В. и др. Основные изменения в Налоговом кодексе РФ в 2021 году // *Налоги и финансовое право*. 2021. № 1. С. 12-197.
2. Овсянников С.В., Шевелева Н.А. Особенности осуществления налогового контроля на территориях с особым статусом // *Финансовое право*. 2021. № 3. С. 23-28.
3. Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 № 2311-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Саратов-Холод Плюс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 54.1, пунктом 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».
4. Письмо ФНС России от 27.01.2020 № СА-4-7/1129@ «О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2019 года по вопросам налогообложения».
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 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».
6. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».
7. Селюков А.Д. (ред.) *Актуальные проблемы финансового права*. М.: ЮСТИЦИЯ, 2019. С. 235.
8. Хаванова И.А. Взаимозависимые лица: корпоративные покровы и фискальные проблемы // *Журнал российского права*. 2018. № 7. С. 112-122.
9. Burwitz G. Neuere Entwicklungen im Steuerrecht // *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht*. 2017. P. 173.
10. Prebble Z.M., Prebble Q.C.J. The Morality of Tax Avoidance // *Creighton Law Review*. 2020. Vol. 43. № 3. P. 693-745.
11. Asgarov B.M., Mustafayev M.H. Justification of the cognition subject problem in the methodology of contemporary human // *Opcion / Venezuela: Universidad del Zulia*, Vol. 34, Núm. 86-2 (2018), pp. 376-384.
12. Егоров А. М. Трансграничные аспекты политико-правового развития городской республики средневекового Пскова // *История государства и права*. 2013. № 1. С. 12-14.
13. Егоров А. М. Псковские пограничные районы в 1920-30-е годы: исторические уроки развития : специальность 07.00.02 "Отечественная история" : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата исторических наук. Санкт-Петербург, 1998. 22 с.

Unjustified tax benefit as an institution of tax law

Alena S. Kir'yanova

Graduate Student,
Siberian Institute of Management,
Russian Presidential Academy
of National Economy and Public Administration,
630102, 6, Nizhegorodskaya str., Novosibirsk, Russian Federation;
e-mail: kiry1998@mail.ru

Andrei V. Il'in

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Civil Law and Process,
Siberian Institute of Management,
Russian Presidential Academy
of National Economy and Public Administration,
630102, 6, Nizhegorodskaya str., Novosibirsk, Russian Federation;
e-mail: ilinav2007@mail.ru

Abstract

This article is devoted to issues related to the features, structure, specifics of the legal regulation of the institution of unjustified tax benefits affecting the interests of the parties to the relevant tax disputes. The relevance of the issues that are under consideration can hardly be overestimated, especially at the present stage of the dynamic development of society and the state in the context of the economic crisis, the aggravation of domestic economic, foreign policy, and other critical issues. This institution is considered through the prism of criteria related to the regulation of public relations of a homogeneous nature. Undoubtedly, unjustified tax benefit is an important legal institution for ensuring the financial stability of the state. In turn, further research of this institute will make it possible to develop new, more advanced legislative provisions that increase the degree of efficiency and stability of judicial practice in the course of considering tax disputes, which will undoubtedly increase mutual trust between taxpayers and the state. The authors of this research in tax law conclude that today the issue of the need for further research in order to develop clear legislative provisions aimed at effective legal regulation in this area is of particular relevance.

For citation

Kir'yanova A.S., Il'in A.V. (2022) Neobosnovannaya nalogovaya vygoda kak institut nalogovogo prava [Unjustified tax benefit as an institution of tax law]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 12 (8A), pp. 53-58. DOI: 10.34670/AR.2022.41.53.006

Keywords

Institute of tax benefit, unjustified tax benefit, concept of unjustified tax benefit, abuse of right, tax law.

References

1. Bryzgalin A.V. et al. (2021) Osnovnye izmeneniya v Nalogovom kodekse RF v 2021 godu [Main changes in the Tax Code of the Russian Federation in 2021]. *Nalogi i finansovoe pravo* [Taxes and financial law], 1, pp. 12-197.
2. Burwitz G. (2017) Neuere Entwicklungen im Steuerrecht. In: *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht*.
3. Khavanova I.A. (2018) Vzaimozavisimye litsa: korporativnye pokrovy i fiskal'nye problemy [Interdependent persons: corporate cover and fiscal problems]. *Zhurnal rossiiskogo prava* [Journal of Russian law], 7, pp. 112-122.
4. *Opredelenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 29.09.2020 № 2311-O «Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby obshchestva s ogranichennoi otvetstvennost'yu «Saratov-Kholod Plyus» na narushenie konstitutsionnykh prav i svobod punktami 1 i 2 stat'i 54.1, punktom 5 stat'i 82 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii, a takzhe chast'yu 2 stat'i 2 Federal'nogo zakona ot 18 iyulya 2017 goda № 163-FZ «O vnesenii izmenenii v chast' pervuyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii»* [Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of September 29, 2020 No. 2311-O “On the refusal to accept for consideration the complaint of the Saratov-Kholod Plus limited liability company for violation of constitutional rights and freedoms by paragraphs 1 and 2 of Article 54.1, paragraph 5 of Article 82 of the Tax of the Code of the Russian Federation, as well as Part 2 of Article 2 of the Federal Law of July 18, 2017 No. 163-FZ “On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation”].
5. Ovsyannikov S.V., Sheveleva N.A. (2021) Osobennosti osushchestvleniya nalogovogo kontrolya na territoriyakh s osobym statusom [Features of the implementation of tax control in the territories with a special status]. *Finansovoe pravo* [Financial Law], 3, pp. 23-28.
6. *Pis'mo FNS Rossii ot 27.01.2020 № SA-4-7/1129@ «O napravlenii obzora pravovykh pozitsii, otrazhennykh v sudebnykh aktakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii i Verkhovnogo Suda Rossiiskoi Federatsii, prinyatykh v chetvertom kvartale 2019 goda po voprosam nalogooblozheniya»* [Letter of the Federal Tax Service of Russia dated January 27, 2020 No. SA-4-7 / 1129@ “On the direction of the review of legal positions reflected in the judicial acts of the Constitutional Court of the Russian Federation and the Supreme Court of the Russian Federation adopted in the fourth quarter of 2019 on taxation issues”].
7. *Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 08.12.2017 № 39-P «Po delu o proverke konstitutsionnosti polozhenii statei 15, 1064 i 1068 Grazhdanskogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii, podpunkta 14 punkta 1 stat'i 31 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii, stat'i 199.2 Ugolovno kodeksa Rossiiskoi Federatsii i chasti pervoi stat'i 54 Ugolovno-protsessual'nogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii v svyazi s zhalobami grazhdan G.G. Akhmadeevoi, S.I. Lysyaka i A.N. Sergeeva»* [Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 39-P dated December 8, 2017 “On the case of checking the constitutionality of the provisions of Articles 15, 1064 and 1068 of the Civil Code of the Russian Federation, subparagraph 14 of paragraph 1 of Article 31 of the Tax Code of the Russian Federation, Article 199.2 of the Criminal Code of the Russian Federation and part one of Article 54 of the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation in connection with the complaints of citizens G.G. Akhmadeeva, S.I. Lysyak and A.N. Sergeev].
8. *Postanovlenie Plenuma VAS RF ot 12.10.2006 № 53 «Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogoplatel'shchikom nalogovoi vygody»* [Decree of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 No. 53 “On the assessment by arbitration courts of the validity of obtaining a tax benefit by a taxpayer”].
9. Prebble Z.M., Prebble Q.C.J. (2020) The Morality of Tax Avoidance. *Creighton Law Review*, 43, 3, pp. 693-745.
10. Asgarov B.M., Mustafayev M.H. (2018) Justification of the cognition subject problem in the methodology of contemporary human // *Opcion / Venezuela: Universidad del Zulia*, Vol. 34, Núm. 86-2, pp. 376-384.
11. Selyukov A.D. (ed.) (2019) *Aktual'nye problemy finansovogo prava* [Actual problems of financial law]. Moscow: YuSTITsIYa Publ.
12. Egorov A.M. Cross-border aspects of the political and legal development of the city republic of medieval Pskov // *History of the state and law*. 2013. No. 1. pp. 12-14.
13. Egorov A.M. Pskov border areas in the 1920s-30s: historical lessons of development : specialty 07.00.02 "Domestic history" : abstract of the dissertation for the degree of Candidate of Historical Sciences. St. Petersburg, 1998. 22 p.