



DOI : 10.18572/1813-1190-2017-6-38-43

## Налоговая выгода: этапы развития концепции и проблемы оценки ее обоснованности

**Назаренко Б.А.\***

**Цель.** Удельный вес налоговых споров, предметом которых является доначисление сумм налоговых платежей в связи с получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, в настоящее время продолжает сохраняться. Одной из причин этого положения является отсутствие в Налоговом кодексе Российской Федерации норм, которые бы предусматривали возможность оценки налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, в качестве обоснованной или необоснованной. В этой связи представляется актуальным анализ развития теоретических представлений о налоговой выгоде и практики применения судебными и налоговыми органами таких доктрин, как «существо над формой», «деловая цель», а также категории «недобросовестный налогоплательщик» с целью выработки научно-обоснованных предложений по включению в российское законодательство о налогах и сборах критериев оценки налоговой выгоды в качестве обоснованной или необоснованной. **Методология:** анализ, синтез, дедукция, формально-юридический метод, метод сравнительного правоведения. **Выводы.** Автор на основе анализа этапов развития концепции налоговой выгоды, а также положений принятого Государственной Думой Российской Федерации в первом чтении законопроекта № 529775-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» приходит к выводу о том, что сохранение баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях в части рассмотрения налоговых споров в связи с оценкой налоговой выгоды в качестве обоснованной или необоснованной требует глубокого изучения как отечественной, так и зарубежной практики применения критериев (доктрин), позволяющих отграничить допустимую налоговую оптимизацию от уклонения (избежания) от уплаты налогов. Кроме того, обстоятельной критике подвергнуты положения указанного законопроекта и сделан вывод, что он не учитывает позиции Конституционного Суда Российской Федерации и положительную практику арбитражных судов по рассмотрению налоговых споров. **Научная и практическая значимость.** В статью предпринята попытка комплексного осмысления теоретических представлений о налоговой выгоде с учетом практики применения критериев ее оценки в качестве обоснованной или необоснованной. Практическое значение выводов, сделанных в работе, состоит в том, что они могут быть использованы в процессе кодификации концепции налоговой выгоды, а замечания автора учтены при проектировании законопроекта, содержащего положения об оценке налоговой выгоды.

**Ключевые слова:** необоснованная налоговая выгода, «деловая цель», «существо над формой», «должная осмотрительность», налоговая оптимизация, кодификация концепции налоговой выгоды, недобросовестный налогоплательщик, злоупотребление правом в налоговых отношениях.

## Tax Benefit: Concept Development Stages and Its Substantiation Evaluation Issues

**Nazarenko B.A.\***

**Purpose.** The proportion of tax disputes involving the assessed amounts of tax payments in connection with the obtaining by the taxpayer an unjustified tax benefit, at the present time continues to remain. One reason for this situation is the absence in the Tax code of the Russian Federation of the norms that would provide the possibility of estimating the tax benefit received by the taxpayer as reasonable or unreasonable. In this regard, it is important to analyze the development of theoretical ideas about tax benefits and practice of judicial and tax authorities of the doctrines of “substance over form”, “business purpose” and category “bad faith taxpayer” with the aim of developing evidence-based proposals for inclusion in the Russian legislation on taxes and duties evaluation criteria tax benefit as justified or unjustified. **Methods:** analysis, synthesis, deduction, formal legal method, method of comparative law. **Results.** The author, based on the analysis of the stages of development of the concept of tax benefit, as well as provisions adopted by the State Duma of the Russian Federation in the first reading of bill No. 529775-6 “On amendments to parts one and two of the Tax code of the Russian Federation”, comes to the conclusion that the balance of private and public interests in tax legal relations in the part of the tax dispute in connection with the assessment of the tax benefit as justified or unjustified, requires in-depth study of both domestic and foreign practice of application of criteria (doctrines), allow to distinguish acceptable tax avoidance from (avoid) paying taxes. In addition, a thorough critique subjected to the provisions of the bill and concluded that it does not take into account the position of the constitutional Court of the Russian Federation positive practice of arbitration courts on tax disputes. **Scientific and practical significance.** The article attempts a comprehensive understanding of theoretical ideas about the tax benefit, taking into account the practice of application of the evaluation criteria as reasonable or unreasonable. The practical significance of the findings of the work, is that they can be used in the process of codification of the concept of tax benefit, and the author’s comments taken into account in the design of the bill containing provisions on the assessment of the tax benefits.

**Key words:** unjustified tax benefit, “business purpose”, “substance over form”, “due diligence”, tax optimization, codification of the concept of tax benefit, taxpayer is unfair, abuse of right in tax relations.

\* **НАЗАРЕНКО БОГДАН АНАТОЛЬЕВИЧ**, старший научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (ИЗиСП), кандидат юридических наук, b-nazarenko@yandex.ru

\*\* **NAZARENKO BOGDAN A.**, Senior Research Scientist of the Department of Financial, Tax and Budget Legislation of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation (ILCL), Candidate of Legal Sciences.

