

ПРАВО ПЛАТЕЛЬЩИКА НА ОПТИМИЗАЦИЮ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ И ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМ ПРАВОМ: ПРЕДЕЛЫ И ЮРИДИЧЕСКИЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

Перепелица М.А.

ФГБОУ ВО «Елецкий Государственный университет имени И.А. Бунина»
(Коммунаров ул., д. 28, г. Елец, Россия, 399770)

Ссылка для цитирования: Перепелица М.А. Право плательщика на оптимизацию налоговой обязанности и злоупотребление налоговым правом: пределы и юридические последствия. *Юридический вестник Кубанского государственного университета*. 2023;15(3):31–38. <https://doi.org/10.31429/20785836-15-3-31-38>

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ:

Перепелица Мария Александровна, доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры Юриспруденции имени В.Г. Ермакова ФГБОУ ВО «Елецкий Государственный университет имени И.А. Бунина»

Адрес: Коммунаров ул., д. 28, г. Елец, Россия, 399770

Тел.: +7 (929) 003-91-41

E-mail: perepelitsa.doc@gmail.com

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Финансирование. Исследование не имело спонсорской поддержки (собственные ресурсы).

Статья поступила в редакцию: 31.07.2023

Статья принята к печати: 31.08.2023

Дата публикации: 18.09.2023

Аннотация: В статье подымается вопрос о критериях разграничения субъективного права плательщика на налоговую оптимизацию и злоупотребления таким правом. Отсутствие четкости и правовой определенности в данном вопросе приводит к нарушению фискальных интересов государства, вследствие чего бюджеты несут финансовые убытки или нарушаются законные права налогоплательщиков. Попытка разрешить указанную проблему в рамках судебного правотворчества, безусловно, принесла положительный результат, однако, как показала практика – этого оказалось недостаточно. *Целью* статьи является определение граней между понятиями «право плательщика на налоговую оптимизацию» и «злоупотребление налоговым правом» с обоснованием закрепления данных положений в Налоговом Кодексе Российской Федерации. Отдельное внимание обращается на причины, способствующие увеличению возможностей плательщика для злоупотребления своим налоговым правом на оптимизацию.

В *результате* исследования отмечается, что под правом плательщика на налоговую оптимизацию следует понимать уменьшение размера налоговых обязательств посредством правомерных действий лица, включающих использование предоставленных законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), их уменьшением или возмещением. А злоупотребление налоговым правом представляет собой такую форму реализации налогоплательщиком своего субъективного налогового права, когда оно противоречит своему истинному, формально установленному в законе назначению, является вредоносным и влечет за собой необоснованные экономические преимущества перед другими.

Вывод. Реализация права на налоговую оптимизацию – это всегда правомерное поведение плательщика. Основными пределами, за которыми право плательщика на оптимизацию налогообложения переходит в его злоупотребление, являются вредоносность и получение налоговых преимуществ перед другими плательщиками. Вредоносность не является неправомерным или

противоправным поведением лица, а свидетельствует о том, что он использует свое право на налоговую оптимизацию с целью достижения другого результата, который не был изначально предусмотрен законодателем при установлении смысла и содержания данного права. Поэтому, злоупотребление налоговым правом не влечет за собой какой-либо юридической ответственности для плательщика, так как он не нарушает нормы налогового законодательства и не выходит за обозначенные законом пределы, за которыми начинается уже налоговое правонарушение (уголовное преступление по ст. ст. 198, 199 УК РФ). Последствия в данной ситуации заключаются только в праввосстанавливающих действиях властвующего субъекта (суда или налогового органа).

Ключевые слова: право на налоговую оптимизацию, злоупотребление налоговым правом, налогоплательщик, налоговое преимущество, налоговый спор.

THE PAYER'S RIGHT TO OPTIMIZE TAX LIABILITY AND ABUSE OF TAX LAW: LIMITS AND LEGAL CONSEQUENCES

Maria A. Perepelitsa

FGBOU VO "Yelets State University named after I.A. Bunin"
(Kommunarov str., 28, Yelets, Russia, 399770)

Link for citation: Perepelitsa M.A. The payer's right to optimize tax liability and abuse of tax law: limits and legal consequences. *Legal Bulletin of the Kuban State University*. 2023;15(3):31–38. <https://doi.org/10.31429/20785836-15-3-31-38>

CONTACT INFORMATION:

Maria A. Perepelitsa, Dr. of Sci. (Law), Professor, Professor of the Department of Jurisprudence named after V.G. Ermakov of the FGBOU VO "Yelets State University named after I.A. Bunin"

Address: Kommunarov str., 28, Yelets, Russia, 399770

Tel.: +7 (929) 003-91-41

E-mail: perepelitsa.doc@gmail.com

Conflict of interest. The author declares no conflicts of interest.

Financing. The study had no sponsorship (own resources).

The article was submitted to the editorial office: 31.07.2023

The article has been accepted for publication: 31.08.2023

Date of publication: 18.09.2023

Annotation: The article raises the question of the criteria for distinguishing the payer's subjective right to tax optimization and the abuse of such a right. The lack of clarity and legal certainty in this matter leads to a violation of the fiscal interests of the state, as a result of which budgets incur financial losses, or the legitimate rights of taxpayers are violated. An attempt to resolve this problem within the framework of judicial law-making, of course, brought a positive result, however, as practice has shown, this was not enough. The purpose of the article is to define the boundaries between the concepts of "the payer's right to tax optimization" and "abuse of tax law" with the justification of fixing these provisions in the Tax Code of the Russian Federation. Special attention is paid to the reasons that contribute to increasing the possibilities of the payer to abuse his tax right to optimization.

As a result of the study, it is noted that the payer's right to tax optimization should be understood as a reduction in the amount of tax liabilities through lawful actions of a person, including the use of the rights granted by law related to exemption from taxes, fees (mandatory payments), their reduction or reimbursement. And the abuse of tax law is a form of the taxpayer's realization of his subjective tax right when it contradicts its true purpose, formally established in the law, is harmful and entails unjustified economic advantages over others.

Conclusion. The exercise of the right to tax optimization is always the lawful behavior of the payer. The main limits beyond which the payer's right to optimize taxation passes into its abuse are harmfulness and obtaining tax advantages over other payers. Harmfulness is not illegal or unlawful behavior of a person but indicates that he uses his right to tax optimization in order to achieve another result that was not originally

provided by the legislator when establishing the meaning and content of this right. Therefore, abuse of tax law does not entail any legal liability for the payer, since he does not violate the norms of tax legislation and does not go beyond the limits specified by law, beyond which a tax offense already begins (a criminal offense under Articles 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation). The consequences in this situation consist only in the rightful actions of the ruling entity (court or tax authority).

Keywords: the right to tax optimization, abuse of tax law, taxpayer, tax advantage, tax dispute.

Введение

Основной целью при осуществлении налогоплательщиком предпринимательской деятельности является получение максимальной прибыли, поэтому еще до начала создания юридического лица, регистрации физического лица в статусе предпринимателя или уже в процессе своей деятельности – субъект применяет различные методы и схемы, позволяющие законно минимизировать затраты производства и, тем самым, увеличить доходы. Получение доходов или прибыли влечет за собой необходимость систематического выполнения основной налоговой обязанности, закрепленной в ст. 57 Конституции Российской Федерации, т.е. уплату налогов, сборов и других обязательных платежей, которые занимают существенное место в системе расходов субъекта предпринимательской деятельности. Это побуждает плательщика принимать решения, направленные на уменьшение налоговых платежей и минимизацию расходов от налоговых потерь. Иными словами, реализовывать свое право на налоговую оптимизацию.

В связи с тем, что в Налоговом Кодексе Российской Федерации понятие права плательщика на налоговую оптимизацию не нашло своего закрепления, в практике возникают ситуации, когда налогоплательщики слишком вольно или широко понимают его смысл, что выводит их в иное правовое измерение, где речь идет уже о злоупотреблении налоговым правом с целью уменьшения налоговой нагрузки на свою деятельность или последующего возмещения уже понесенных налоговых расходов. При этом налогоплательщики могут как добросовестно заблуждаться, будучи уверенными, что их действия попадают под механизм налоговой оптимизации, так и поступать недобросовестно, зная, что даже при отрицательном результате рассмотрения дела в суде или в налоговом органе – юридическая ответственность к ним применяться не будет. Для плательщика в данной ситуации действует принцип «разрешено все, что не запрещено законом».

Однако, и понятие «злоупотребление налоговым правом» также не отражено в налоговом законодательстве, что еще более усугубляет правовую неопределенность, сложившуюся в налоговых правоотношениях по данному вопросу. Плательщики, налоговые органы и судебные инстанции трактуют содержание права на налоговую оптимизацию и злоупотребление налоговым правом по своему усмотрению, на основании чего иногда ими принимаются противоречивые решения по аналогичному налоговому спору¹. То есть, в настоящее время в налоговом законодательстве нет норм права, позволяющих четко отграничивать право плательщика на налоговую оптимизацию от злоупотребления таким правом. Их отсутствие привело к тому, что разрешение данного законодательного пробела было предоставлено судам², и следует сказать, что все, что можно было

¹ Постановление Арбитражного Суда Уральского округа от 04.02.2021 № Ф09-9691/19 по делу № А50-17644/2019; Постановление Арбитражного Суда Московского округа от 16.12.2020 № Ф05-21042/2020 по делу № А40-160906/2019 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». (В первом случае суд поддержал налоговый орган по вопросу применения механизма налоговой конструкции при применении плательщиков способов по налоговой оптимизации, а, во втором – принял противоположное решение по аналогичному вопросу).

² По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации: Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». (П. 3 данного Постановления устанавливает, что недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа. То есть, Конституционный Суд данной правовой формулировкой узаконил право плательщика на налоговую оптимизацию); Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». (Данным Постановлением Высший Арбитражный Суд РФ фактически попытался разграничить право плательщика на налоговую оптимизацию от злоупотребления налоговым правом исходя из критериев, позволяющих отличать обоснованную налоговую выгоду от необоснованной).

сделать в этой ситуации ими было сделано. Однако, правовые акты Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ выступили только общими ориентирами и, так сказать, только поверхностно очертили контуры, для принятия решений арбитражными судами, возложив на них ответственность по вопросам изучения каждого отдельного индивидуального налогового спора и принятия окончательного решения. Дальнейшая «судьба» рассмотрения налоговых дел данной категории показала, что, в свою очередь, практика судов также является противоречивой и спорной, даже в тех случаях, когда речь идет о аналогичных делах. Ситуация сложилась таким образом, потому что, данная проблема не может найти свое окончательное разрешение в рамках судебного правотворчества и практики. Это сугубо налоговый вопрос, который должен быть установлен налоговым законом (Налоговым Кодексом Российской Федерации), безусловно, с перспективами дальнейшей корректировки при необходимости, так как любые общественные отношения всегда значительно динамичнее и многоаспектнее, чем модель правоотношений, закрепленных в юридическом законе.

Последствия такой правовой неопределенности приводят к нарушению фискальных интересов государства, когда бюджеты, вследствие ошибочных судебных решений, несут финансовые убытки (например, решения о незаконном бюджетном возмещении по НДС и др.)¹, или нарушению налоговых прав и законных интересов плательщиков². В налогово-правовой науке справедливо отмечается, что: «Неопределенность границ оптимизации налогов подрывает доверие государству и желание честно платить налоги, увеличивает расходы на содержание контролирующих органов и судов, повышает коррупционную составляющую, снижает инвестиционную привлекательность бизнеса» [2, с. 119]. Кроме этого, налоговые споры, вследствие такой «правовой расплывчатости» обозначенной проблемы, ложатся дополнительной нагрузкой как на судебную систему, так и на работу налоговых органов, отвлекая их от исполнения других важных обязанностей. Законодательное закрепление в Налоговом Кодексе Российской Федерации понятий «право на налоговую оптимизацию» и «злоупотребление налоговым правом», четкое и однозначное определение границ между ними – не просто снизит уровень рабочей нагрузки на судебную систему и систему налоговых органов, а и значительно уменьшит количество фактов нарушения фискальных интересов государства и налоговых прав плательщиков. Здесь следует обратить внимание также на то, что, для разрешения обозначенной проблемы, достаточным на первом этапе, будет дать законодательное определение только праву плательщика на налоговую оптимизацию и очертить его границы, что, тем самым, уже автоматически отсекает действия плательщика, характеризующиеся как злоупотребления налоговым правом.

Методы исследования

Методы исследования логично обусловлены целью статьи. В работе применялись следующие общенаучные методы (индукция, дедукция, анализ, синтез); формально-юридический метод; системно-структурный.

Результаты исследования

Для решения проблемы разграничения права налогоплательщика на налоговую оптимизацию от его злоупотребления необходимо осуществить следующие законодательные действия:

1. Закрепить в Налоговом кодексе РФ понятия «права плательщика на налоговую оптимизацию» и «злоупотребление налоговым правом» с указанием о запрете плательщику осуществлять второе.

2. Нормы, устанавливающие налоговые права плательщиков как в общем порядке, так и применительно к отдельным видам налогов, специальных налоговых режимов и сборов, необходимо дополнить положениями о конкретных видах злоупотребления, существующих в рамках применения отдельного налогового права.

¹ Определение Верховного Суда РФ от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064 по делу № А40-23565/2018; Постановление Арбитражного Суда Поволжского округа от 25.01.2022 по делу № А12-2386/2021; Постановление Арбитражного Суда Дальневосточного округа от 09.02.2022 по делу № А51-19252/2020 // Доступ из СПС «Консультант Плюс».

² Определение Судебной Коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.05.2022 № 301-ЭС21-24319 по делу № А38-3/2021; Постановление Арбитражного Суда Западно-Сибирского округа от 27.10.2021 № А45-30753/2020; Постановление Арбитражного Суда Поволжского округа от 21.02.2022 по делу № А55-11590/2021 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

3. Включить в Общую часть Налогового кодекса РФ норму права, ограничивающую возможности плательщика манипулировать принципом приоритета добросовестности в налоговых правоотношениях. А именно: «Недопустимо пользоваться правом на оптимизацию налогообложения, если схемы такой оптимизации, основаны на коллизиях и пробелах нормативного акта. Если положение законодательства является спорным и имеет двойственное толкование, то налогоплательщик сначала обязан обратиться за налоговым разъяснением или налоговой консультацией в налоговый орган». И уже только после официального ответа контролирующего органа, если плательщик им не удовлетворен – обращаться в судебный орган. Такое требование минимизирует вероятность возникновения судебных споров на будущее.

Научная дискуссия

Исследование вопроса о понятии и особенностях налоговой оптимизации в науке налогового права позволяет отметить, что, несмотря на общее понимание ее сути, мнения ученых здесь разделились по одному существенному моменту. По мнению Е.Г. Васильевой, содержание оптимизации заключается в том, что она: «позволяет легально снизить налоговую нагрузку на бизнес, фактически выступая правомерным способом уменьшения налоговых обязательств со стороны организации» [1, с. 31]. Ю.В. Леднева обращает внимание на то, что: «оптимизация – это правомерная деятельность налогоплательщика, направленная на получение налоговой выгоды в виде уменьшения размера налоговых обязательств» [3, с. 148]. А.В. Брызгалин определяет налоговую оптимизацию: «как уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставляемых законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов»¹. В данных определениях ученые справедливо указывают на такой важный признак налоговой оптимизации как правомерность. Это существенный признак налоговой оптимизации, потому что именно он позволяет провести границу между правомерной деятельностью налогоплательщика и его неправомерным поведением, которое квалифицируется как налоговое правонарушение (уголовное преступление ст. ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ).

Но есть и другие позиции. Так, О.Р. Тегетаева достаточно широко понимает содержание налоговой оптимизации, разделяя ее на законную и незаконную [5, с. 890]. Ученая отмечает, что: «При проведении оптимизации налогообложения граница между законными действиями и налоговыми правонарушениями является весьма тонкой. Различить эти действия весьма сложно, ведь некоторые схемы являются вполне легитимными, другие – нет. В случае наличия в действиях налогоплательщика признаков, указывающих на составы налоговых правонарушений (глава 16 Налогового кодекса РФ) или преступления (ст. ст. 198 и 199 Уголовного кодекса РФ) используемая схема оптимизации является незаконной» [5, с. 890]. Как уже говорилось ранее, одной из серьезных проблем при применении налоговой оптимизации является отсутствие ее точного терминологического определения в налоговом законе, что как раз и создает ситуации правовой неопределенности на практике. Предлагаемый уважаемой ученой подход по выделению понятия «незаконной оптимизации», не способствует внесению ясности в данный вопрос, а делает его еще более запутанным, так как необходимо будет еще и определиться с ее видами и их отличием друг от друга. Налоговое правонарушение или уголовное преступление (ст. ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ) – это отдельные модели неправомерного поведения плательщика, имеющие свои юридические последствия, которые не могут попадать под определение налоговой оптимизации. Именно поэтому автор настаивает на закреплении в Налоговом кодексе не просто понятий «схемы, методы или способы налоговой оптимизации», а понятия «право плательщика на оптимизацию налогообложения». Право плательщика – это признаваемое государством притязание субъекта на какое-либо благо или на форму поведения; закрепленная законом возможность действовать определенным образом. Поэтому, когда речь идет именно о праве плательщика на налоговую оптимизацию, закон изначально не может установить или закрепить варианты незаконного (неправомерного) притязания или поведения лица в налоговых правоотношениях. А, следовательно, понятие «право плательщика на незаконную налоговую оптимизацию» не может существовать априори. Таким образом, использование понятия «право плательщика на налоговую оптимизацию» сразу же четко обозначит, что речь идет о его правомерных действиях, осуществляемых в рамках закона.

¹ Брызгалин А.В. Методы налоговой оптимизации. М.: Аналитика-Пресс; 2001. С. 218.

Под правом плательщика на налоговую оптимизацию следует понимать уменьшение размера налоговых обязательств посредством правомерных действий лица, включающих использование предоставленных законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), их уменьшением или возмещением. Важным в данном определении является правомерность действий лица и использование предоставленных законом прав по налоговым освобождениям (возмещениям). То есть, содержание права на налоговую оптимизацию включает в себя комплекс налоговых прав, направленных на законное уменьшение налогового давления. Налоговый кодекс РФ, федеральные законы РФ, законодательные акты субъектов Российской Федерации и подзаконные нормативно-правовые акты по налоговым вопросам устанавливают перечень данных прав плательщика. К ним можно отнести право на налоговую льготу, налоговый вычет, бюджетное возмещение по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС), выбор упрощенной системы налогообложения, налоговая отсрочка или рассрочка, специальные учетные методы, структурная перестройка организационно-правовой формы деятельности, выбор места деятельности (свободные экономические зоны, налоговые кластеры, особые экономические зоны) и др. Процедура и основания осуществления каждого из вышеперечисленных налоговых прав установлены налогово-правовой нормой, то есть, модель поведения плательщика в налоговом правоотношении формально-юридически закреплена. Цель и пределы реализации лицом соответствующего налогового права детально прописаны законом и не имеют двойственного толкования.

Однако, налогоплательщик может формально осуществить свое право на налоговую оптимизацию, не нарушая при этом ни его процедуру, ни его пределы – но, фактически, преследовать при этом, другую цель. Иными словами, использовать свое закреплённое законом субъективное налоговое право («прикрываться им») с целью достижения другого результата, который не был изначально предусмотрен законодателем при установлении смысла и содержания самого такого права. В результате юридически установленная модель налогового правоотношения не совпадает с фактически реализованным налоговым правоотношением¹. В такой ситуации речь идет об отклонении правомерного поведения плательщика от установленной законом нормы при реализации права на налоговую оптимизацию, не переходящего, однако, в неправомерное. Данное поведение лица характеризуется как злоупотребление налоговым правом. По мнению А.Н. Козырина, злоупотреблять субъективными правами в налоговой сфере – это значит осуществлять действия, которые хотя и не запрещены налоговым законодательством, но нацелены исключительно на получение налогоплательщиком особых налоговых преимуществ по сравнению с другими налогоплательщиками². А.А. Малиновский объясняет феномен злоупотребления налоговым правом следующим образом: «Поскольку право плательщика используется «во зло», именно поэтому данное явление и именуется как злоупотребление правом. Вредоносное осуществление права есть первый признак злоупотребления. Под злом следует понимать причиняемый общественным отношениям вред, который может выражаться в неуплате налогов, в нарушении принципа равенства субъектов предпринимательской деятельности, когда один из субъектов получает необоснованные экономические преимущества перед другими» [4, с. 157]. Ученые справедливо обращают внимание на такие признаки злоупотребления налоговым правом как его вредоносность и получение налоговых преимуществ перед другими плательщиками. Поэтому, представляется правильным понимать под злоупотреблением налоговым правом такую форму реализации налогоплательщиком своего

¹ Например, Определение Верховного Суда РФ от 14.02.2020 № 304-ЭС19-27932 по делу № А46-22290/2018 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». (Речь идет о злоупотреблении плательщиком налоговым правом по применению вычетов по НДС. По результатам проведенной камеральной налоговой проверки, налоговый орган отказал ООО «Любим ОВО» в применении вычетов по НДС, уплаченному на таможне при ввозе оборудования для птицеводства. Исследовав доказательства по делу, суды пришли к выводу, что сделки по приобретению ООО «Любим ОВО» данного оборудования носят фиктивный характер, потому что реальным приобретателем оборудования являлась ООО «Птицефабрика Любинская». Но у нее не было права на налоговые вычеты по НДС, так как она работала на упрощенной системе налогообложения. Участие ООО «Любим ОВО» в сделке преследовало своей целью приобретение необоснованной налоговой выгоды путем создания формальных оснований для применения налогового вычета и дальнейшего возмещения НДС из бюджета. Данные действия ООО «Любим ОВО» были квалифицированы судами как злоупотребление налоговым правом.

² Козырин А.Н. Налоговое право: учебник для бакалавриата. М.: Изд. дом Высшей школы экономики; 2021. С. 93.

субъективного налогового права, когда оно противоречит своему истинному, формально установленному в законе назначению, является вредоносным и влечет за собой необоснованные экономические преимущества перед другими. Это и есть те пределы и критерии, по которым следует разграничивать понятия «право плательщика на налоговую оптимизацию» и «злоупотребление налоговым правом».

Для качественного правового урегулирования данного вопроса необходимо обратиться к причинам, которые порождают или расширяют возможности для злоупотребления плательщиком своим налоговым правом на оптимизацию. Таких причин, по нашему мнению, можно выделить две. О первой верно сказал А.А. Малиновский. Он видит ее в «наличии свободы усмотрения налогоплательщика по выбору способа осуществления своего права» [4, с. 157]. В связи с этим ученый далее делает вывод, что: «основным инструментом борьбы со злоупотреблениями является совершенствование налогового законодательства в части более детальной регламентации порядка и способа осуществления прав налогоплательщика» [4, с. 157].

Вторая причина – это отсутствие какой-либо юридической ответственности плательщика. Ведь он не нарушает нормы налогового законодательства, не выходит за обозначенные законом пределы, за которыми начинается налоговое правонарушение (уголовное преступление по ст. ст. 198, 199 УК РФ). Самые негативные для него последствия могут выражаться только в праввосстанавливающих действиях властвующего субъекта (суда или налогового органа). Максимум негативных последствий для плательщика – это потеря времени и судебные расходы. Именно эти причины способствуют тому, что злоупотребление налоговым правом является довольно частыми действиями плательщиков в реальных налоговых правоотношениях. Богатая судебная практика в этой сфере и разъяснения налоговых органов¹ не привели к обратному результату.

А вот первую причину можно если не полностью нивелировать, то, хотя бы значительно сократить. Речь идет, как уже говорилось ранее, о совершенствовании налогового законодательства в части более детальной регламентации порядка и способа осуществления прав налогоплательщика. Но такую регламентацию мы видим не в том, чтобы еще более подробнее урегулировать механизм реализации отдельного налогового права, например права плательщика на бюджетное возмещение по НДС или права на налоговую отсрочку. По нашему мнению, налоговые права, связанные с налоговой оптимизацией достаточно качественно и однозначно закреплены в налоговом законе. В данной ситуации важно обратить внимание на другое. Во-первых, закрепить в Налоговом кодексе РФ понятия «права плательщика на налоговую оптимизацию» и «злоупотребление налоговым правом» с указанием о запрете плательщику осуществлять второе (по аналогии с Уголовным кодексом РФ). Уже только эти правовые нормы привлекут внимание плательщика перед тем, как у него возникнет желание попробовать истолковать или применить право на налоговую оптимизацию в ином, не свойственном ему смысле, то есть, иначе, чем оно предусмотрено законом. Эти положения должны найти свое закрепление в общих положениях Налогового кодекса.

Во-вторых, нормы, устанавливающие налоговые права плательщиков как в общем порядке (право на налоговый вычет, на налоговую льготу и др.), так и применительно к отдельным видам налогов, специальных налоговых режимов, сборов (право на бюджетное возмещение по НДС, на налоговый вычет по налогу на доходы с физических лиц, право на применение упрощенной системы налогообложения и др.) необходимо дополнить положениями (примерами) о конкретных видах злоупотребления, существующих в рамках применения отдельного налогового права. Например, после ст. 176 НК РФ «Порядок возмещения налога» (речь идет о возмещении НДС), необходимо в НК РФ включить статью «Виды злоупотребления правом на возмещение НДС», где подробно закрепить те модели поведения плательщика, которые, по своему содержанию характеризуются как злоупотребления данным правом. По своему содержанию это будут запрещающие нормы налогового права, поэтому принцип «разрешено все, что не запрещено законом» здесь уже неприменим. Основой здесь должна послужить судебная практика и налоговые разъяснения. Перечень такой статьи (и других аналогичных) должен быть открытым и иметь возможность систематического расширения. Это должны быть нормы прямого действия, однозначного толкования, исключающие какое-либо дальнейшее свободное усмотрение субъекта, ее толкующего или применяющего. Данные правовые

¹ О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

меры смогут сократить случаи злоупотребления налоговым правом со стороны плательщиков и уменьшить нагрузку на судебную систему.

В-третьих, в налоговом праве действует принцип презумпции добросовестности налогоплательщика, означающий, что «любой налогоплательщик считается действующим добросовестно и подлежит защите с использованием всех способов, предусмотренных налоговым законодательством, до тех пор, пока налоговым органом не будет доказана его недобросовестность. Бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика возложено на налоговые органы»¹. Этот принцип подкрепляется и ст. 3 Налогового кодекса РФ о том, что все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Безусловно, такие налоговые доминанты являются бесспорными. Но, здесь есть и обратная сторона. Налогоплательщики достаточно часто манипулируют данным принципом при использовании своего права на оптимизацию налогообложения, при применении различных спорных схем и методов. Поэтому, считаем необходимым включить в Общую часть Налогового кодекса РФ следующую норму права, ограничивающую возможности плательщика для такой манипуляции: «Недопустимо пользоваться правом на оптимизацию налогообложения, если схемы такой оптимизации, основаны на коллизиях и пробелах нормативного акта. Если положение законодательства является спорным и имеет двойственное толкование, то налогоплательщик сначала обязан обратиться за налоговым разъяснением или налоговой консультацией в налоговый орган». И уже только после официального ответа контролирующего органа, если плательщик им не удовлетворен – обращаться в судебный орган. Такое требование минимизирует вероятность возникновения судебных споров на будущее.

Список использованной литературы:

1. Васильева Е.Г. Налоговая оптимизация и нормативные пределы ее реализации в современной налоговой системе: национальная модель регулирования. *Налоги*. 2020;(3):29–34.
2. Вачугов И.В., Мартынов О.Н. Неопределенность границ налоговой оптимизации – проблема российской налоговой системы. *Налоги и налогообложение*. 2021;(3):118–129.
3. Леднева Ю.В. Учет фискальных интересов государства при оптимизации налогового режима для привлечения инвестиций. *Журнал российского права*. 2020;(7):144–157. DOI: 10.12737/jrl2020.087.
4. Малиновский А.А. Злоупотребление правами налогоплательщика: сравнительно-правовые аспекты. *Вестник МГИМО Университета*. 2013;(2 (29)):156–162.
5. Тегетаева О.Р. Оптимизация налогообложения VS уклонение от уплаты налогов. *Налоги и налогообложение*. 2014;(10):889–893.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Перепелица Мария Александровна

доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры Юриспруденции имени В.Г. Ермакова ФГБОУ ВО «Елецкий Государственный университет имени И.А. Бунина»
ORCID: 0000-0003-4648-1789

References:

1. Vasil'eva E.G. [Tax optimization and regulatory limits of its implementation in the modern tax system: a national regulatory model]. *Nalogi = Taxes*. 2020;(3):29–34. (In Russ.)]
2. Vachugov I.V., Martynov O.N. [The uncertainty of the boundaries of tax optimization is a problem of the Russian tax system]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and taxation*. 2021;(3):118–129. (In Russ.)]
3. Ledneva Yu.V. [Taking into account the fiscal interests of the state when optimizing the tax regime to attract investment]. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*. 2020;(7):144–157. DOI: 10.12737/jrl2020.087. (In Russ.)]
4. Malinovskii A.A. [Abuse of taxpayer rights: comparative legal aspects]. *Vestnik MGIMO Universiteta = Bulletin of MGIMO University*. 2013;(2 (29)):156–162. (In Russ.)]
5. Tegetaeva O.R. [Tax optimization VS tax evasion]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and taxation*. 2014;(10):889–893. (In Russ.)]

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Maria A. Perepelitsa

Dr. of Sci. (Law), Professor, Professor of the Department of Jurisprudence named after V.G. Ermakov of the FGBOU VO "Yelets State University named after I.A. Bunin"
ORCID: 0000-0003-4648-1789

¹ Козырин А.Н. Указ. соч. С. 94.