

Секция «10.4 Финансово-правовые механизмы государственного управления: поиск новых драйверов регулирования в условиях глобальных вызовов»

Законный интерес налогоплательщика как правовая основа налоговой оптимизации.

Научный руководитель – Крохина Юлия Александровна

Ергакова Анна Александровна

Студент (бакалавр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Москва, Россия

E-mail: anna_ergakova@bk.ru

Актуальность темы обусловлена противоречием между ст. 34 Конституции РФ, гарантирующей свободу экономической деятельности, и ст. 57, возлагающей обязанность платить налоги[1]. Правовая граница между дозволенной оптимизацией и уклонением от уплаты налогов остается размытой. Как отмечает Ю.А. Крохина, проблема определения границ дозволенного поведения налогоплательщика является одной из самых актуальных[2].

В доктрине отсутствует единый подход к пониманию законного интереса. Наиболее обоснованной представляется трактовка законного интереса как объективного явления, признаваемого и охраняемого государством. Как отмечает А.П. Тиханьчев, законные интересы не объективированы в конкретных нормах, но обладают механизмом правовой защиты[3].

Нормативную основу реализации законных интересов образует многоуровневая система. Конституционные гарантии (ст. 34)[1] закрепляют принцип «дозволено все, что прямо не запрещено». НК РФ в ст. 3 устанавливает презумпцию толкования сомнений в пользу налогоплательщика, а ст. 21 и 56 предоставляют право на налоговые вычеты и льготы[4]. Ст. 10 ГК РФ, запрещающая злоупотребление правом[5], служит критерием отграничения добросовестной оптимизации. Правовые позиции высших судов (Постановление КС РФ № 9-П[6], Постановление Пленума ВАС РФ № 53[7]) конкретизируют эти нормы.

Законодатель не предусмотрел легального определения налоговой оптимизации. В этих условиях налоговая оптимизация реализуется через категорию законного интереса, позволяющую отделять допустимое поведение от злоупотребления правом.

Анализ законодательства позволяет выделить систему критериев правомерности налоговой оптимизации. Формально-юридические критерии закреплены в ст. 54.1 НК РФ[4]: отсутствие искажения сведений; наличие деловой цели; исполнение обязательства надлежащим лицом. Согласно разъяснениям ФНС, оценивается, совершил бы налогоплательщик операцию при отсутствии налоговых преимуществ[8]. Экономические критерии включают принципы обоснованности расходов, приоритета существа над формой и адекватности затрат. Субъективный критерий — отсутствие умысла — разграничивает оптимизацию и уголовно наказуемое уклонение (ст. 198, 199 УК РФ)[9].

Правовое регулирование развивается. С 2024 года действует налоговая амнистия при дроблении бизнеса (Федеральный закон № 176-ФЗ)[10].

Проблема злоупотребления правом имеет международное измерение. В Германии — доктрина «подобающей правовой конструкции», во Франции — институты «симуляции» и «обхода закона», в англосаксонской системе — судебные доктрины[11]. В России существенным этапом стало принятие Федерального закона № 163-ФЗ, дополнившего НК РФ ст. 54.1[4], закрепившей запрет на злоупотребление правом в целях неуплаты налогов[12].

Доктрина «должной осмотрительности», введенная Постановлением № 53[7], не утратила значения, но трансформировалась. Осмотрительность остается критерием оценки контрагента и предметом проверки на наличие умысла. Публикация ФНС налоговых данных компаний создает возможности для проявления должной осмотрительности[13].

Таким образом, законный интерес налогоплательщика реализуется в системе, где с одной стороны — конституционные гарантии[1], с другой — установленные пределы осуществления прав. Законодательство, базирующееся на ст. 54.1 НК РФ[4], выработало четкие критерии разграничения правомерной оптимизации и недобросовестного поведения. Ключевым из них является наличие деловой цели, что соответствует мировым подходам.

Источники и литература

- 1) Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Российская газета. 1993. № 237.
- 2) Крохина Ю.А. Налоговая оптимизация: право, запрет или баланс интересов? // Законодательство. 2014. № 6.
- 3) Тиханычев А.П. Законные интересы как элемент правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2025. С. 58–59.
- 4) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
- 5) Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
- 6) Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П // Собрание законодательства РФ. 2003. № 22. Ст. 2186.
- 7) Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
- 8) Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ // СПС «Консультант-Плюс».
- 9) Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.
- 10) Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2024. № 29. Ст. 3947.
- 11) Петросян О.Ш., Артемьева Ю.А. Судебные доктрины налоговой оптимизации в зарубежных странах // Налоги. 2008. № 5. С. 24–27.
- 12) Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2017. № 30. Ст. 4443.
- 13) Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@.