
ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ

М. А. Перепелица

Елецкий Государственный университет им. И.А. Бунина
(Елец, Россия)

Резюме. В статье рассматриваются особенности разграничения субъективного права плательщика на налоговую оптимизацию и злоупотребления таким правом. Отсутствие четкости и правовой определённости 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, дала положительный результат, однако, как показала практика, этого оказалось недостаточно. Отдельное внимание обращается на причины, способствующие увеличению возможностей плательщика для злоупотребления своим налоговым правом на оптимизацию.

В результате 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 влечёт за собой необоснованные экономические преимущества перед другими. 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 своё 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 влечёт 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.

DOI 10.24888/2949-3293-2023-2-2-45-53

CONTROVERSIAL ISSUES OF TAX OPTIMIZATION IN THEORY AND PRACTICE

M. A. Perepelitsa

Bunin Yelets State University
(Yelets, Russia)

Abstract The article raises the question 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. 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.

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 влечёт 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 своё 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 идёт уже о злоупотреблении налоговым правом с целью уменьшения налоговой нагрузки на свою деятельность или последующего возмещения уже понесённых 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 всё, что не запрещено законом».

Однако и понятие «злоупотребление налоговым правом» также не отражено в налоговом законодательстве, что ещё более усугубляет правовую неопределённость, 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 всё, что можно было 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 идёт об аналогичных делах. Ситуация сложилась таким образом, потому что данная проблема не может найти своё окончательное разрешение в рамках судебного правотворчества и практики. Это сугубо налоговый вопрос, кото-

¹ Постановление Арбитражного Суда Уральского округа от 4.02.2021 г. № Ф09-9691/19 по делу № А 50-17644/2019; Постановление Арбитражного Суда Московского округа от 16.12.2020 г. № 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 Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 г. № 9 - П «По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации» // 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); Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». (данном 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).

рый 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, закреплённых в юридическом законе.

Последствия такой правовой неопределённости 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 налогоплательщиков². В налогово-правовой науке справедливо отмечается, что: «Неопределённость 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», чёткое 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 налогоплательщиков. Здесь следует обратить внимание также на то, что для разрешения обозначенной проблемы достаточным на первом этапе будет дать законодательное определение только праву налогоплательщика на налоговую оптимизацию и очертить его границы, что тем самым уже автоматически отсечёт действия налогоплательщика, характеризующиеся как злоупотребления налоговым правом.

Предмет исследования – исследование понятий «право налогоплательщика на налоговую оптимизацию» и «злоупотребление налоговым правом», а также критериев их разграничения и последствий.

Цель статьи – изучение содержания права налогоплательщика на оптимизацию налогообложения и его злоупотребления с обоснованием необходимости закрепления в Налоговом кодексе Российской Федерации норм, запрещающих налогоплательщику злоупотреблять правом на налоговую оптимизацию.

Исследование вопроса о понятии и особенностях налоговой оптимизации в науке налогового права позволяет отметить, что, несмотря на общее понимание её 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» [4, с. 148]. А. В. Брызгалин определяет налоговую оптимизацию: «как уменьшение размера налоговых обязательств посредством

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

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

целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставляемых законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов» [6, с. 218]. 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 её на законную и незаконную [7, 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. 198 и 199 Уголовного кодекса РФ) используемая схема оптимизации является незаконной» [7, с. 890]. Как уже говорилось ранее, одной из серьёзных проблем при применении налоговой оптимизации является отсутствие её точного терминологического определения в налоговом законе, что как раз и создаёт 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 её 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; закреплённая законом возможность действовать определённым образом. Поэтому, когда речь идёт 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 чётко обозначит, что речь идёт о его правомерных действиях, осуществляемых в рамках закона.

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 упрощённой системы налогообложения, налоговая отсрочка или рассрочка, специальные учётные 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 своё право на налоговую оптимизацию, не нарушая при этом ни его процедуру, ни его пределы, но фактически преследовать при этом другую цель. Иными словами, использовать своё 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 идёт об отклонении правомерного поведения плательщика от установленной законом нормы при реализации права на налоговую оптимизацию, не переходящего 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 налогоплательщиками [3, с. 93]. 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» [5, с. 157]. Учёные 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 субъективного налогового права, когда оно противоречит своему истинному, формально установленному в законе назначению, является вредоносным и влечёт

¹ Например, Определение Верховного Суда РФ от 14.02.2020 г. № 304 – ЭС19-27932 по делу №А46-22290/2018. // Доступ на СПС «КонсультантПлюс». Речь идёт о злоупотреблении плательщиком налоговым правом по применению вычетов по НДС. По результатам проведённой 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 путём 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.

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 причине верно сказал А. А. Малиновский. Он видит её в «наличии свободы усмотрения налогоплательщика по выбору способа осуществления своего права» [5, с. 157]. В связи с этим учёный далее делает вывод, что: «основным инструментом борьбы со злоупотреблениями является совершенствование налогового законодательства в части более детальной регламентации порядка и способа осуществления прав налогоплательщика» [5, 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 идёт, 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 подробно 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. Это, 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 своё 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.

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

176 НК РФ «Порядок возмещения налога» (речь идёт 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 всё, 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, исключаящие какое либо дальнейшее свободное усмотрение субъекта, её толкующего или применяющего. Данные правовые 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» [3, с. 94]. Этот принцип подкрепляется и ст. 3 Налогового кодекса РФ о том, что все неустранимые 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 удовлетворён, обращаться в судебный орган. Такое требование минимизирует вероятность возникновения судебных споров на будущее.

Заключение

Таким образом, 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.

3. Включить в Общую часть Налогового кодекса РФ норму права, ограничивающую возможности плательщика манипулировать принципом приоритета добросовестности в налоговых правоотношениях.

Литература

1. Васильева Е. Г. Налоговая оптимизация и нормативные пределы её реализации в современной налоговой системе: национальная модель регулирования // *Налоги*. – 2020. – № 3. – С. 29-34.
2. Вачугов И. В., Мартынов О. Н. Неопределённость границ налоговой оптимизации – проблема российской налоговой системы // *Налоги и налогообложение*. – 2021. – № 3. – С. 118-129.
3. Козырин А. Н. Налоговое право: учебник для бакалавриата: Нац. исслед. Ун-т «Высшая школа экономики». – М.: Изд. Дом Высшей школы экономики, 2021. – 487 с.
4. Леднева Ю. В. Учёт фискальных интересов государства при оптимизации налогового режима для привлечения инвестиций // *Журнал российского права*. – 2020. – № 7. – С.144-157.
5. Малиновский А. А. Злоупотребление правами налогоплательщика: сравнительно-правовые аспекты. Вестник МГИМО-Университета. – 2013. – № 2 (29). – С. 156-162.
6. Методы налоговой оптимизации /Под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика – Пресс, 2001. //Практическая налоговая энциклопедия. Том «Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика» /Под ред. А. В. Брызгалина //СПС «Гранат» - 860 с.
7. Тегетаева О. Р. Оптимизация налогообложения VS уклонение от уплаты налогов // *Налоги и налогообложение*. – 2014. - № 10. – С. 889-893.

References:

1. Vasilyeva E. G. Tax optimization and regulatory limits of its implementation in the modern tax system: a national model of regulation // *Taxes*. – 2020. – No. 3. – pp. 29-34.
 2. Vachugov I. V., Martynov O. N. Uncertainty of the boundaries of tax optimization – the problem of the Russian tax system // *Taxes and taxation*. – 2021. No. 3. – pp. 118-129.
 3. Kozyrin A. N. Tax law: textbook for bachelor’s degree: Nats. Research. Un-t “Higher School of Economics”. – М.: Publishing House of the Higher School of Economics, - 2021. – 487 p.
 4. Ledneva Yu. V. Taking into account the fiscal interests of the state when optimizing the tax regime for attracting investments // *Journal of Russian Law*. – 2020. – No. 7. – pp.144-157.
 5. Malinovsky A. A. Abuse of taxpayer rights: comparative legal aspects. *Bulletin of MGIMO University*. – 2013. - № 2 (29). – Pp. 156-162.
 6. Methods of tax optimization / Edited by A.V. Bryzgalina. М.: Analytika – Press, 2001. //Practical tax encyclopedia. Volume “Tax optimization: principles, methods, recommendations, arbitration practice” /Edited by A.V. Bryzgalin //SPS “Garnet” – 860 p.
 7. Tegetaeva O. R. Optimization of taxation VS tax evasion // *Taxes and taxation*. – 2014. – No. 10. – pp. 889-893.
-