

ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО ПЛАТЕЖА КАК ЗАКОННЫЙ ИНТЕРЕС НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

© 2019 г. С. А. Ядрихинский

Северо-Западный институт (филиал) Университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА), Вологда

E-mail: Syadr@yandex.ru

Поступила в редакцию 04.04.2018 г.

Аннотация. В статье рассматривается оптимизация налогового платежа через категорию законного интереса налогоплательщика, т.е. дозволенного законодательством стремления к приобретению (сохранению) налоговой выгоды. Автор отмечает естественно-правовой характер этого стремления налогоплательщика и разграничивает феномен оптимизации от уклонения от уплаты налогов как деятельности противоправной. Исследуются мнения различных ученых, анализируется судебная практика, приводятся примеры налоговой оптимизации. Делается вывод, что целью оптимального налогового платежа является правильное исчисление налога, т.е. определение действительного размера налогового обязательства и исключение переплаты налога.

Ключевые слова: налогоплательщик, налоговый орган, законный интерес, налоговая обязанность, оптимизация (минимизация) налога, действительный размер налогового обязательства, режим налогообложения, уклонение от уплаты налогов, добросовестность, справедливость.

Цитирование: Ядрихинский С.А. Оптимизация налогового платежа как законный интерес налогоплательщика // Государство и право. 2019. № 7. С. 123–131.

DOI: 10.31857/S013207690005885-5

OPTIMIZATION OF TAX PAYMENT AS A LEGITIMATE INTEREST OF THE TAXPAYER

© 2019 S. A. Yadrikhinsky

North-West Institute (branch) of Kutafin University (MSLA), Vologda

E-mail: Syadr@yandex.ru

Received 04.04.2018

Abstract. The article deals with the optimization of tax payments through the category of the taxpayer's legal interest, that is, the aspiration permitted by the law in the acquisition (preservation) of tax benefits. The author notes the natural and legal nature of this desire of the taxpayer and distinguishes the phenomenon of optimization from tax evasion as illegal and reprehensible. Opinions of various scientists are investigated, judicial practice is analyzed, examples of tax optimization are given. It is concluded that the purpose of the optimal tax payment is the correct calculation of the tax, that is, the determination of actual amount of the tax liability and the exclusion of overpaid tax.

Key words: taxpayer, tax authority, legal interest, tax obligation, tax optimization (minimization), actual size of tax liability, tax regime, tax evasion, good faith, justice, fairness.

For citation: Yadrikhinsky, S.A. (2019). Optimization of tax payment as a legitimate interest of the taxpayer // Gosudarstvo i pravo=State and Law, № 7, pp. 123–131.

В самом общем виде законный интерес налогоплательщика при исполнении им обязанности по уплате налога в своем основании состоит в стремлении достичь рационального или оптимального результата при исчислении и уплате налога.

Термин «минимизация» понимается как уменьшение чего-либо, сведение к минимуму. Минимальный — значит, наименьший из возможных. Антиподом минимизации выступает максимизация, т.е. сведение чего-либо к максимуму. Максимальный — значит, наибольший из возможных.

И минимум, и максимум — это термины, определяющие пределы допустимого. Следовательно, налоговый платеж в этих пределах будет считаться допустимым. Может возникнуть вопрос: как же исчисление налога оказалось в пределах, тогда как математика — точная наука?

Проблема заключается в том, что исчисление налога не сводится к простой арифметике. Определение налоговой базы сопряжено с массой нюансов и тонкостей, приводящей к вариативности: какие затраты можно учитывать — какие нельзя; в каком периоде можно — в каком нельзя; можно ли использовать налоговый вычет — нельзя; соблюдены ли условия льготирования — не соблюдены и т.д., и т.п. А самое проблематичное в этой ситуации — обусловленность и многофакторность в исчислении затрудняют определение правильного ответа: истина познается в споре, к сожалению — судебном.

Соответственно, стремление налогоплательщика направлено не на то, чтобы уклониться от уплаты, а на то, чтобы налог исчислить правильно, как того требует закон, — без нарушений, но при этом и не переплатить. В этом отношении правильно исчисленный налог с учетом допускаемых законом вычетов, льгот и уменьшений становится оптимальным (от лат. *optimus* — наилучший). Оптимизация — это выбор наилучшего варианта из множества возможных, процесс приведения системы в наилучшее состояние¹. Соответственно, все те варианты исчисления, что будут превышать оптимальный, сведут налоговый платеж к избыточному или переплате. Такой платеж нерационален — он не выгоден налогоплательщику. Как правило, последний даже не осознает избыточности в исчислении и уплате. Интерес налогоплательщика сводится к определению действительного размера налогового обязательства и избежанию переплаты, потому что, очевидно, для него это — необязательные потери, т.е. которых можно было не допускать. Это такие же потери, как если бы налогоплательщик закупил втридорога сырье, материалы и т.п.

Никто же не упрекнет налогоплательщика в том, что, проявив свои деловые качества, он сумел купить качественную вещь по низкой цене. Напротив, претензии появятся к тому менеджеру, который неумело управляет затратами.

Стремление сэкономить вполне естественно. В видеохостинге YouTube ([youtube.com](https://www.youtube.com)) достаточное количество роликов, на которых приличные люди в период грандиозных распродаж во всем мире — в «черную пятницу» — сломя голову бегут по магазину в надежде первыми заполучить желанную вещь со скидкой от 50 до 80%². Им представилась такая возможность купить вещь по минимальной цене, и они не хотят ее упускать, потому что считают обратное нерациональным. Это — их законный интерес. Разве кто-то поставит в вину покупателю, что он приобрел вещь именно в сезон распродаж, а не в другой период, где она продавалась без скидки? Такой вопрос выглядит столь же нелепым, как и вопрос: почему он заплатил продавцу меньше, чем мог бы заплатить в иной день? При этом все понимают, что продавец продает не в убыток. В результате довольны остаются все: и покупатель, который не переплатил, и продавец, который за счет оборота, как правило, прилично в эти дни заработал. Покупатель и налогоплательщик сделали оптимальный платеж: они минимизировали свои издержки, использовали предоставленную возможность и в итоге не переплатили.

Конечно, если налогоплательщик заплатит налог в большем размере, чем минимальный платеж, к нему претензий со стороны налоговых органов не будет. Но заплатить больше — ума большого не надо, а вот чтобы не переплатить, надо еще постараться учесть все нюансы в исчислении действительного размера налогового обязательства, приложить к этому профессиональные компетенции, взвесить все «за» и «против», учесть риски и т.д., одним словом — проявить умение.

Такое умение проявляет далеко не каждый налогоплательщик в силу разных причин: отсутствия знаний, желания заниматься оптимизацией, нет ресурсов, в том числе временных, людских, боязнь ошибки или возможного конфликта с налоговым органом и т.д.

Ежегодно физические лица тратят значительные суммы на медицинские и образовательные услуги. Законодатель предусмотрел налоговые вычеты, позволяющие уменьшить полученные доходы и тем самым сократить налоговую базу и, соответственно, величину действительного налогового обязательства (п/п. 2–3 п. 1 ст. 219 НК РФ). Эта возможность реализуется декларативным путем.

¹ См.: Михайлова О. Минимизация должна быть законной [Электронный ресурс] // ЭЖ-Юрист. 2004. № 16.

² URL: <https://www.youtube.com/watch?v=V48qdkufJOE> (дата обращения 01.04.2018).

Однако не все налогоплательщики считают необходимым заниматься этим делом. Ведь надо в течение года собирать подтверждающие документы, сохранить их, затем заполнить декларацию, сдать ее в налоговый орган, т.е. приложить определенные усилия. Не всем это экономически интересно, кому-то просто лень.

Таким образом, налоговый интерес в оптимальном платеже присущ не всем, а только амбициозной части налогоплательщиков с активной налоговой позицией, умеющих считать деньги и дорожить ими. Целеустремленность во все времена была добродетелью, а пассивность, лень вызывали осуждение.

«Мы должны хотеть чего-то великого, — писал Гегель, — но нужно также уметь совершать великое; в противном случае это — ничтожное хотение. Лавры одного лишь хотения суть сухие листья, которые никогда не зеленели»³.

Оптимальный налоговый платеж — это родовой интерес. Он носит общий характер и объединяет в себе множество *субординированных* законных интересов (субинтересов). Имея собственное содержание, он тесно связан с иными законными интересами в целом, поскольку любая система предполагает иерархию интересов (*дерево интересов*). Реализация исходного интереса может стать источником для другого интереса. Налогоплательщик, как правило, не ограничивается удовлетворением какого-то одного промежуточного интереса. Интересы первой волны порождают новые интересы (интересы второй волны) и т.д. Для удовлетворения главного законного интереса может потребоваться претворение в жизнь нескольких субинтересов интересов, выстроенных по принципу «матрешки», когда объем одного интереса входит в объем другого и наблюдается последовательное движение «от частного к общему».

О налоговой оптимизации налогоплательщика как деятельности непредосудительной с юридической точки зрения говорят многие авторы⁴. Защищены кандидатские диссертации, посвященные теме налоговой оптимизации⁵.

³ Гегель Г.В.Ф. *Философия права* // Гегель Г. Полн. собр. соч.: в 14 т. Т. VII. М.; Л., 1934. С. 144.

⁴ См.: Брызгалов А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. *Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика*. — М., 2007. С. 8; Занкин Д.Б. *Разграничение налоговой оптимизации и налоговых правонарушений* // Ваш налоговый адвокат. 2004. № 2. С. 66; Шекин Д.М. *Презумпция добросовестности налогоплательщика* // Ваш налоговый адвокат. 2001. № 1. С. 41.

⁵ См.: Задорогин С.И. *Правовое обеспечение оптимизации налогообложения в Российской Федерации*: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004; Мышкин Б.В. *Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности*: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004; Байрачный Ю.Н. *Развитие механизма*

Стремление налогоплательщика уменьшить свои налоговые обязательства появилось не сегодня и не вчера, оно существовало с зарождения налогов. Причем попытки налогоплательщиков оптимизировать платеж также всегда сопровождались ответными мерами властей. Известное выражение «что с возу упало, то пропало» как раз является проявлением борьбы с находчивыми купцами, не желавшими платить пошлину, которая исчислялась с количества телег, везущих товары, при въезде на княжескую территорию в Древней Руси. Купцы перекладывали товар с трех телег на две, с двух — на одну, чтобы платить меньше. Стремление минимизировать пошлину приводило к тому, что товар попросту сваливался с обоза и, согласно данному правилу, становился собственностью князя.

По меткому замечанию К.И. Филипповой, «трудности с собиранием налогов существовали с начала их введения»⁶. Именно это обстоятельство, по мнению ученого, явилось предпосылкой появления института ответственности.

И действительно, если ретроспективно взглянуть на историю вопроса, можно найти поразительную схожесть с сегодняшним днем.

Известный дореволюционный ученый Э.Н. Берендтс в учебнике по финансовому праву, описывая обязанности подданных в области государственного хозяйства, задается вопросом: «Если взять в руки и перелистать массу изданных в различных государствах законов об организации прямого и косвенного обложения, о различных налогах, реальных, личных, о налогах на предметы первой и не первой необходимости, о различных пошлинах, уплачиваемых за особые, оказанные государственными установлениями услуги, если прибавить к ним множество дополнительных инструкций и циркуляров, изданных разными органами управления, высшими и низшими, решения высших и средних административных судов, — какую получим картину?»⁷

И вот какую картину описал ученый более чем сто лет назад: «Мы увидим перед собой борьбу государственной власти со стремлением, «сознательных граждан» всячески уклоняться, где только возможно, от исполнения податной обязанности, утаить доход, скрыть имущество или потребление, обложенное налогом, обойти платеж за услуги суда и управления или низвести плату до минимума.

налогового планирования с использованием оффшорных инструментов: дис. ... канд. экон. наук. М., 2001.

⁶ Филиппова К.И. *Уголовная ответственность за налоговые преступления: межотраслевые связи*: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 15.

⁷ Берендтс Э.Н. *Русское финансовое право: лекции, читанные в Императорском училище правоведения*. СПб., 1914. С. 50.

Практики и теоретики финансового дела, а по их следам и законодатель, изощряются в изобретении различных методов и способов точнее определить сумму платежа, по справедливости следующего с данного гражданина или данной группы граждан, но столь же энергично плательщики податей изыскивают пути *перехитрить все труды законодателя*. Все сложнее становится эта борьба с желанием граждан низвести свои жертвы в пользу государства до минимума и за этот минимум получить максимум государственных услуг. И это враждебное отношение к справедливым требованиям государственной власти не есть удел низших классов, коих умственное развитие низко и коих политический кругозор узок, — оно столь же резко проявляется в высших, образованных сферах, которые, по их же уверению, идут во главе культурного прогресса и в среде коих мы столь часто видим, что даже скромный платеж в пользу государства вызывает ропот в то же самое время, когда несравненно более крупные суммы охотно тратятся не только на лишнюю роскошь, но и на вздорные и даже безнравственные увеселения⁸.

Здесь мы замечаем, что ученый не проводит различий между понятиями «уклонение от уплаты налогов» и «законное уменьшение налогов», как это, например, сделано в США⁹, но видим, что минимизировать налоговый платеж пытаются и низшие, и высшие классы, «изыскивают пути *перехитрить все труды законодателя*», и такое отношение к налоговой обязанности ученый называет «враждебным». Современник сегодня бы сказал — *недобросовестным*.

Э.Н. Берендтс в главе «Права и обязанности поданных в области государственного хозяйства» с высокой степенью проработки подробно описывает обязанность по уплате налога. Отдавая должное ученому, отмечаем глубокие научные суждения в этом вопросе. Создается неподдельное впечатление, что читаешь учебник по финансовому праву не 1914 г., а например 2014 г. Однако при этом Берендтс не называет ни одного субъективного права, присущего налогоплательщику. О законных интересах говорить и вовсе не приходится. Это обстоятельство свидетельствует, что институт прав налогоплательщиков находился в забвении, был обделен в том числе научным вниманием.

Как отмечает Д.В. Винницкий, «правоприменительная практика любых индустриально развитых стран свидетельствует о том, что налогоплательщики, используя предоставленную им свободу выбора юридических форм деятельности, стремятся минимизировать степень своего налогового обременения.

В частности, они, как правило, стремятся организовать свои дела таким образом, чтобы избежать или ограничить возможность появления у них новых объектов налогообложения, минимизировать налоговую базу, максимально использовать предусмотренные законодательством налоговые льготы и преференции или иным образом сократить свои налоговые обязательства»¹⁰.

Термин «оптимизация налогообложения» встречается и в нормативных актах. Например, согласно Квалификационному справочнику должностей руководителей, специалистов и других служащих¹¹ в должностные обязанности финансового директора входит функция по *оптимизации налогообложения*. Он возглавляет эту работу. А консультант по налогам и сборам разрабатывает различные варианты оптимизации налогообложения применительно к специфике деятельности организаций и физических лиц.

В Программу деятельности федерального государственного унитарного предприятия¹² оптимизация налогообложения включена как мероприятие по *развитию предприятия*.

Очевидно, налоговая оптимизация осуществляется налогоплательщиком осознанно и целенаправленно. Результатом этой деятельности является налоговая выгода налогоплательщика. Причем налоговую оптимизацию необходимо отличать от уклонения от уплаты налогов. И в том, и в другом случае деятельность налогоплательщика сопрягается с одним результатом — бюджет не получает налоговых платежей, что во многом внешне делает схожими эти два процесса и является поводом для конфликта. Однако в случае с оптимизацией налогоплательщик использует предоставленные ему законом возможности, связанные с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности, заключает сделки, по которым предусматриваются меньшие налоговые платежи, использует льготы, вычеты, различные способы изменения сроков уплаты налогов и иные законные способы, позволяющие уменьшить налогооблагаемую базу и достичь оптимального платежа.

¹⁰ Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения // Журнал рос. права. 2006. № 11. С. 63, 64.

¹¹ См.: Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих (утв. постановлением Минтруда России от 21.08.1998 г. № 37) (в ред. от 12.02.2014 г.) // Библиотека и закон. Вып. 23. 2007. № 2; вып. 25. 2008. № 2.

¹² См.: постановление Правительства РФ от 10.04.2002 г. № 228 «О мерах по повышению эффективности использования федерального имущества, закрепленного в хозяйственном ведении федеральных государственных унитарных предприятий» (вместе с «Правилами разработки и утверждения программ деятельности и определения подлежащей перечислению в федеральный бюджет части прибыли федеральных государственных унитарных предприятий») // СЗ РФ. 2002. № 15, ст. 1440.

⁸ Там же. С. 50, 51.

⁹ См.: Елинский А.А. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства // Журнал рос. права. 2006. № 10. С. 140.

Как правило, устремления потенциального налогоплательщика направлены на недопущение самого возникновения объекта налогообложения. За такого рода действия, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, как указал Конституционный Суд РФ, недопустимо установление ответственности¹³.

При уклонении от уплаты налогов потенциальный налогоплательщик осознает, что у него возникает объект налогообложения, но при этом совсем не желает платить налог, вследствие чего идет на целенаправленные уголовно наказуемые меры по его сокрытию¹⁴.

При всем этом нельзя сказать, что деятельность налогоплательщика по оптимизации налогообложения как-то одобряется или тем более поощряется государством. Стремление налогоплательщика к оптимальному налоговому платежу (т.е. не переплачивать) вызывает у налогового органа настороженность. Именно в минимизации налога налоговые органы видят корень фискальных бед, источник бюджетных проблем, и на практике этот процесс воспринимается как «неизбежное зло», признак недобросовестного поведения. Налоговая выгода налогоплательщика всегда находилась, находится и, по всей видимости, будет находиться под прицелом налоговых органов.

Такая архитектура отношений характерна не только для отечественной налоговой системы, но и для зарубежной. В частности, Комитет по контролю за использованием государственных средств парламента Соединенного Королевства обвинил американские компании Amazon, Google и Starbucks в ноябре 2012 г. в «безнравственном» поведении. Глава комитета М. Ходж заявила, что три указанные выше компании «практикуют уход от налогов в промышленном масштабе» через низконалоговые юрисдикции, используя сложную систему бухгалтерских стратегий, «являющихся циничными и несправедливыми». «Мы не обвиняем вас в незаконных действиях, — заявила Ходж. — Мы обвиняем вас в безнравственности»¹⁵.

Критерии между «обоснованной» и «необоснованной» налоговыми выгодами зыбки, размыты, что создает неограниченный простор для субъективных усмотрений должностных лиц налоговых органов.

¹³ См.: постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности...» // Вестник КС РФ. 2003. № 4.

¹⁴ См.: Ефремова О.Н. Путь от налоговой оптимизации до налогового преступления (Окончание) [Электронный ресурс] // Горячая линия бухгалтера. 2008. № 20.

¹⁵ Британский парламент обвинил Amazon, Google и Starbucks в уходе от уплаты налогов [Электронный ресурс] — Режим доступа: URL: https://www.vedomosti.ru/finance/news/2012/11/13/britanskij_parlament_obvinil_amazon_google_i_starbucks_v (дата обращения: 01.04.2018).

Нередко «налоговая выгода» выдумывается налоговым органом, когда в действительности ее нет. Судьи отмечают многочисленные случаи *явно* необоснованных претензий¹⁶.

В академическом дискурсе *исполнение налоговой обязанности* рассматривается в узком смысле (перечисление денежных средств на счет Федерального казначейства в бюджетную систему Российской Федерации) и в широком смысле <...> выполнение других обязанностей, предшествующих внесению налога, например заполнение налоговой декларации, исчисление налога для уплаты¹⁷.

Исследовав процессуальные особенности исполнения налоговой обязанности, Р.В. Назаров указал, что «исполнение налоговой обязанности не является односложным действием и включает определенную их последовательность, которая, например, в случае уплаты налога с расчетного счета организации включает следующие шаги: 1) исчисление налога; 2) определение точных реквизитов, куда должен быть направлен платеж; 3) проверка наличия достаточного остатка денежных средств на счете, с которого налогоплательщик предполагает произвести уплату налога; 4) подготовка и направление платежного поручения в банк»¹⁸.

Конституционный Суд РФ также указывает, что уплата налога в бюджет — это сложноструктурированный или многостадийный процесс¹⁹.

Комплексность процедуры исполнения налоговой обязанности позволяет выделить целую совокупность законных интересов налогоплательщиков, или дерево интересов, которое составляет основу реализации потребностей

¹⁶ См.: Дорошкова А.Г. Случаи предъявления налоговыми органами явно необоснованных претензий к налогоплательщикам многочисленны / интервьюер М. Завязочникова // Налоговед. 2010. № 12. С. 23–32.

¹⁷ Вычерова Н.В. Исполнение обязанности по уплате имущественных налогов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. С. 74.

¹⁸ Назаров Р.В. Процессуальные особенности исполнения налоговой обязанности [Электронный ресурс] // Законы России: опыт, анализ, практика. 2014. № 3. С. 32–37.

¹⁹ См.: постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности...» // Вестник КС РФ. 1999. № 1; Определения Конституционного Суда РФ: от 10.01.2002 г. № 4-О «По жалобе открытого акционерного общества «Пивовар — Живое пиво»...» // Вестник КС РФ. 2002. № 4; от 14.05.2002 г. № 108-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Кемеровоспецстрой»...» // Вестник КС РФ. 2002. № 6; от 16.10.2003 г. № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис»...» [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; от 07.11.2008 г. № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Товариш»...» // Вестник КС РФ. 2009. № 2.

налогоплательщика. Это — интересы, связанные с исчислением налога, возможностью использования налоговых льгот и иных преимуществ, интерес в соответствии определенным законом условиям благоприятствования, в том числе в выборе и сохранении специального налогового режима и т.д., корректировкой налоговой базы при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении и применении иных специальных приемов уменьшения налоговых обязательств налогоплательщика правомерными способами и средствами в допустимых законном пределах.

При всей императивности обязанности по уплате налога как меры должного поведения законодатель через диспозитивное начало создает условия ее реализации наиболее выгодным для налогоплательщика способом. Например, иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько обособленных подразделений, самостоятельно выбирают подразделение, по месту учета в налоговом органе которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации обособленных подразделений иностранной организации (п. 7 ст. 174 НК РФ). О своем выборе организация должна письменно уведомить налоговые органы по месту нахождения всех обособленных подразделений.

Законодатель предусмотрел возможность передачи права на стандартный вычет на детей по НДФЛ одним родителем другому по их выбору на основании заявления об отказе передающего право родителя (приемного родителя) от получения налогового вычета (п/п. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

С самого начала ведения хозяйственной деятельности налогоплательщику предоставляется возможность выбрать, исходя из его интересов (представлений о выгоде), систему налогообложения: общую систему либо специальные налоговые режимы (УСНО или ЕНВД). От данного выбора зависит состав налогов, уплачиваемых налогоплательщиком.

Замену нескольких налогов на один следует признать большим достижением современной налоговой системы.

Специальные режимы действительно предоставляют налогоплательщику ощутимые выгоды. Получение налоговой выгоды будет подогревать интерес налогоплательщика к выбору оптимального режима налогообложения (как часть более общего интереса — «минимизация налогового платежа»).

В рамках применения упрощенной системы налогообложения налогоплательщик имеет право выбрать объект налогообложения (п. 2 ст. 346.14

НК РФ), что одновременно означает и выбор используемой налогоплательщиком налоговой ставки (ст. 346.20 НК РФ), а также применяемого порядка исчисления налога (п. 3, 4 ст. 346.21 НК РФ).

Следует признать, что право выбора наиболее выгодного для себя режима налогообложения принадлежит *исключительно налогоплательщику*. При этом такой выбор не может быть расценен как получение необоснованной налоговой выгоды. А налоговые органы не вправе произвольно изменять выбранную налогоплательщиком систему налогообложения вне зависимости от увеличения либо уменьшения размера налоговых отчислений. Таково мнение придерживаются и судебные органы²⁰.

Законные интересы могут охватывать стремление налогоплательщика *сохранить* выгодный для него *режим налогообложения* и не допустить его отмены. Например, плательщики УСН утрачивают право применять этот спецрежим, если по итогам отчетного или налогового периода их доходы оказались больше предельной величины или допущено несоответствие требованиям, установленным п. 3 и 4 ст. 346.12 и п. 3 ст. 346.14 НК РФ.

Аналогично налогоплательщик может быть заинтересован в сохранении налогового статуса физического лица — налогового резидента. По общему правилу налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ). В случае нахождения физического лица в Российской Федерации менее 183 дней в течение 12 месяцев (за некоторым исключением) такое лицо не признается налоговым резидентом Российской Федерации.

От налогового статуса (резидент / нерезидент) существенно зависит порядок исчисления и размер налогообложения: для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, по общему правилу налоговая ставка НДФЛ устанавливается в размере 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ); для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, — в размере 30% (п. 3 ст. 224 НК РФ).

Законодатель предусмотрел разные порядки исчисления налогов для физических лиц и юридических лиц. В первом случае, в отличие от второго, величина транспортного налога, земельного налога, налога на имущество физических лиц исчисляется налоговым органом (п. 3 ст. 363, п. 4 ст. 397, п. 2 ст. 409 НК РФ). Физические лица уплачивают

²⁰ См.: Постановление ФАС УО от 01.11.2013 г. № Ф09-11426/13 [Электронный ресурс] // Документ официально не опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.04.2018).

транспортный и земельный налоги, а также налог на имущество физических лиц на основании присланных им налоговым органом уведомлений. Возникновение обязанности по уплате налога в случае расчета налоговой базы налоговым органом законодатель связывает с датой получения налогового уведомления (п. 4 ст. 57 НК РФ). Обязанность возникает не ранее даты получения соответствующего уведомления.

Для всех трех налогов предусмотрено общее правило: направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году его направления.

Если же налоговое уведомление об уплате налога опоздает более чем на три года, интерес к неуплате налога приобретет качество законного, несмотря на то что сам закон не предусматривает такого основания прекращения налоговой обязанности, как опоздавшее налоговое уведомление.

В основе данного интереса лежит посыл об утрате налоговым органом возможности принудительного взыскания данного налога и, соответственно, пеней, штрафов. Один из виднейших ученых в области финансового права — французский политолог-финансист П.-М. Годме справедливо отмечал, что «налогоплательщик только потому платит налог, что знает о существовании принудительных мер, и в случае отказа платить такие меры будут приняты, и его заставят заплатить с излишком»²¹. Этот же ученый указывал, что «элемент принуждения настолько важен в понятии налога, что это влечет за собой исключение из налоговой сферы поступлений, не носящих принудительного характера»²².

Непринятие налоговым органом в установленные сроки надлежащих мер ко взысканию само по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по их уплате и, следовательно, для исключения соответствующих записей из его лицевого счета. Они должны быть исключены налоговым органом из лицевого счета налогоплательщика только на основании судебного акта, вступившего в силу.

Подача в суд заявления будет направлена на защиту законного интереса (а не субъективного права) налогоплательщика, поскольку такого права «на прекращение налоговой обязанности вследствие непринятия налоговым органом принудительных мер» нет.

Объективно возникает коллизия интереса налогоплательщика и публичного интереса. Не

уплачивая налог в бюджет в силу утраты возможности у налогового органа принудительного взыскания налога, налогоплательщик действует вопреки публичному интересу.

Но можно ли его за это упрекнуть? Интересы налогоплательщика и бюджета изначально разнонаправлены. Стремление минимизировать налоговое обязательство в рамках дозволенного является не только законным, но и естественным. Об этом говорят многие ученые²³. Очевидно, налогоплательщик действует прежде всего в своих, а не в публичных интересах. В силу прямого указания ст. 2 ГК РФ целью предпринимательской деятельности является получение прибыли, а не наполняемость бюджета. Налоги для налогоплательщика — это такие же затраты, которые уменьшают его доходы. А поэтому он стремится уменьшить данный вид расходов, так же как минимизировать и иные затраты, что, в свою очередь, ведет к увеличению его прибыли, т.е. к достижению признанной законом цели.

Минимизировать налоговый платеж означает сделать деятельность налогоплательщика более рациональной и эффективной. Поэтому налогоплательщик постоянно изобретает все новые способы налоговой минимизации.

И, что важно отметить, минимизированный налоговый платеж не означает, что в бюджет налог поступает не в полном размере. Ошибочно, на наш взгляд, представление, что «если налогоплательщик сокращает налоговое бремя, то, значит, он не желает платить налоги, желает уклониться от этой конституционной обязанности»²⁴. Это означает лишь то, что налогоплательщик не желает переплатить в бюджет, но стремится заплатить оптимальную величину, т.е. столько, сколько предписано законом. Налоговая экономия сопутствует хозяйственному результату и в конечном счете направлена на увеличение прибыли предприятия.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Байрачный Ю.Н.* Развитие механизма налогового планирования с использованием оффшорных инструментов: дис. ... канд. экон. наук. М., 2001.
2. *Белоусов С.А.* Законодательный дисбаланс (доктрина, теория, практика): дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2015. С. 165.

²³ См.: *Демин А.В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 233.

²⁴ *Белоусов С.А.* Законодательный дисбаланс (доктрина, теория, практика): дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2015. С. 165.

²¹ *Годме П.-М.* Финансовое право. М., 1978. С. 371.

²² Там же. С. 373.

3. Берендтс Э.Н. Русское финансовое право: лекции, читанные в Императорском училище правоведения. СПб., 1914. С. 50, 51.
4. Британский парламент обвинил Amazon, Google и Starbucks в уходе от уплаты налогов [Электронный ресурс] — Режим доступа: URL: https://www.vedomosti.ru/finance/news/2012/11/13/britanskij_parlament_obvinil_amazon_google_i_starbucks_v (дата обращения: 01.04.2018).
5. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. — М., 2007. С. 8.
6. Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения // Журнал рос. права. 2006. № 11. С. 63, 64.
7. Вычерова Н.В. Исполнение обязанности по уплате имущественных налогов в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. С. 74.
8. Гегель Г.В.Ф. Философия права // Гегель Г. Полн. собр. соч.: в 14 т. Т. VII. М.; Л., 1934. С. 144.
9. Годме П.-М. Финансовое право. М., 1978. С. 371, 373.
10. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 233.
11. Дорошкова А.Г. Случаи предъявления налоговыми органами явно необоснованных претензий к налогоплательщикам многочисленны / интервьюер М. Завязочникова // Налоговед. 2010. № 12. С. 23–32.
12. Елинский А.А. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства // Журнал рос. права. 2006. № 10. С. 140.
13. Ефремова О.Н. Путь от налоговой оптимизации до налогового преступления (Окончание) [Электронный ресурс] // Горячая линия бухгалтера. 2008. № 20.
14. Задорогин С.И. Правовое обеспечение оптимизации налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004.
15. Занкин Д.Б. Разграничение налоговой оптимизации и налоговых правонарушений // Ваш налоговый адвокат. 2004. № 2. С. 66.
16. Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих (утв. постановлением Минтруда России от 21.08.1998 г. № 37) (в ред. от 12.02.2014 г.) // Библиотека и закон. Вып. 23. 2007. № 2; вып. 25. 2008. № 2.
17. Михайлова О. Минимизация должна быть законной [Электронный ресурс] // ЭЖ-Юрист. 2004. № 16.
18. Мышкин Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004.
19. Назаров Р.В. Процессуальные особенности исполнения налоговой обязанности [Электронный ресурс] // Законы России: опыт, анализ, практика. 2014. № 3. С. 32–37.
20. Филиппова К.И. Уголовная ответственность за налоговые преступления: межотраслевые связи: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 15.
21. Щекин Д.М. Презумпция добросовестности налогоплательщика // Ваш налоговый адвокат. 2001. № 1. С. 41.

REFERENCES

1. Bajrachnyj Yu.N. Razvitie mekhanizma nalogovogo planirovaniya s ispol'zovaniem offshornyh instrumentov: dis. ... kand. ekon. nauk. M., 2001.
2. Belousov S.A. Zakonodatel'nyj disbalans (doktrina, teoriya, praktika): dis. ... d-ra yurid. nauk. Saratov, 2015. P. 165.
3. Berendts E.N. Russkoe finansovoe pravo: lekicii, chitannye v Imperatorskom uchilishche pravovedeniya. SPb., 1914. P. 50, 51.
4. Britanskij parlament obvinil Amazon, Google i Starbucks v uhode ot uplaty nalogov [Elektronnyj resurs] — Rezhim dostupa: URL: https://www.vedomosti.ru/finance/news/2012/11/13/britanskij_parlament_obvinil_amazon_google_i_starbucks_v (data obrashcheniya: 01.04.2018).
5. Bryzgalin A.V., Bernik V.R., Golovkin A.N. Nalogovaya optimizaciya: principy, metody, rekomendacii, arbitrazhnaya praktika. — M., 2007. P. 8.
6. Vinnickij D.V. Problemy razgranicheniya nalogovogo planirovaniya i dejstvij, napravlennyh na uklozenie ot nalogooblozheniya // Zhurnal ross. prava. 2006. № 11. P. 63, 64.
7. Vycherova N.V. Ispolnenie obyazannosti po uplate imushchestvennyh nalogov v Rossijskoj Federacii: dis. ... kand. yurid. nauk. M., 2016. P. 74.
8. Gegel' G.V.F. Filosofiya prava // Gegel' G. Poln. sobr. soch.: v 14 t. T. VII. M.; L., 1934. P. 144.
9. Godme P.-M. Finansovoe pravo. M., 1978. P. 371, 373.
10. Demin A.V. Neopredelennost' v nalogovom prave i pravovye sredstva ee preodoleniya: dis. ... d-ra yurid. nauk. Ekaterinburg, 2014. P. 233.
11. Doroshkova A.G. Sluchai pred'yavleniya nalogovymi organami yavno neobosnovannyh pretenzij k nalogoplatel'shchikam mnogochislenny / interv'yuer M. Zavyazochnikova // Nalogoved. 2010. № 12. P. 23–32.
12. Elinskij A.A. Opyt Velikobritanii i SSHa po razgranicheniyu zakonnoj i nezakonnoj minimizacii nalogov i ego znachenie dlya sovershenstvovaniya rossijskogo

- zakonodatel'stva // Zhurnal ross. prava. 2006. № 10. P. 140.
13. *Efremova O.N.* Put' ot nalogovoy optimizacii do nalogovogo prestupleniya (Okonchanie) [Elektronnyj resurs] // Goryachaya liniya buhgaltera. 2008. № 20.
14. *Zadorogin S.I.* Pravovoe obespechenie optimizacii nalogoblozheniya v Rossijskoj Federacii: dis. ... kand. yurid. nauk. M., 2004.
15. *Zankin D.B.* Razgranichenie nalogovoy optimizacii i nalogovyh pravonarushenij // Vash nalogovyj advokat. 2004. № 2. P. 66.
16. Kvalifikacionnyj spravocnik dolzhnostej rukovoditelej, specialistov i drugih sluzhashchih (utv. postanovleniem Mintruda Rossii ot 21.08.1998 g. № 37) (v red. ot 12.02.2014 g.) // Biblioteka i zakon. Vyp. 23. 2007. № 2; vyp. 25. 2008. № 2.
17. *Mihajlova O.* Minimizaciya dolzhna byt' zakonnoj [Elektronnyj resurs] // EZh-Yurist. 2004. № 16.
18. *Myshkin B.V.* Nalogovaya optimizaciya kak proyavlenie nalogovoj pravosub"ektnosti: dis. ... kand. yurid. nauk. M., 2004.
19. *Nazarov R.V.* Processual'nye osobennosti ispolneniya nalogovoj obyazannosti [Elektronnyj resurs] // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. 2014. № 3. S. 32–37.
20. *Filippova K.I.* Ugolovnaya otvetstvennost' za nalogovye prestupleniya: mezhotraslevye svyazi: dis. ... kand. yurid. nauk. M., 2017. P. 15.
21. *Shchekin D.M.* Prezumpciya dobrosovestnosti nalogoplatel'shchika // Vash nalogovyj advokat. 2001. № 1. P. 41.

Сведения об авторе

ЯДРИХИНСКИЙ Сергей Александрович — кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права Северо-Западного института (филиала) Университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА); 160001, г. Вологда, ул. Мира, 32

Authors' information

YADRIKHINSKY Sergey A. — PhD in Law, associate Professor, associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the North-West Institute (branch) of Kutafin University (MSLA); 32 Mira street, 160001, Vologda, Russia