

Календарев Степан Дмитриевич,

студент

Санкт-Петербургский государственный

г. Санкт-Петербург

КРИТЕРИИ РАЗГРАНИЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ И УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: ЭВОЛЮЦИЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ

***Аннотация:** в статье исследуются критерии разграничения налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов. Прослежена эволюция регулирования от Постановления Пленума ВАС РФ №53 до статьи 54.1 НК РФ. Проанализированы ключевые судебные доктрины (деловая цель, существо над формой, налоговая реконструкция). Выявлены проблемы, препятствующие единообразному применению антиобходных норм.*

***Ключевые слова:** налоговая оптимизация, уклонение от уплаты налогов, необоснованная налоговая выгода, деловая цель, должная осмотрительность, налоговая реконструкция.*

Усиление налогового контроля в Российской Федерации делает проблему разграничения правомерной налоговой оптимизации и противоправного уклонения одной из ключевых в современном налоговом праве. Налогоплательщик вправе выбирать наиболее выгодные формы хозяйствования, государство же обязано пресекать злоупотребления нормами НК РФ и УК РФ. Однако граница между законной минимизацией и уклонением остаётся размытой. Введённая в 2017 году статья 54.1 НК РФ оперирует оценочными категориями: «искажение сведений о фактах хозяйственной жизни», «основная цель сделки», «реальность исполнения обязательства надлежащим лицом». Из-за отсутствия чётких критериев налоговые органы и суды трактуют эти понятия по-разному, что создаёт непредсказуемую практику. Цель статьи – проанализировать эволюцию критериев разграничения и выявить неразрешённые проблемы.

В теории налогового права проводится чёткое разграничение между налоговой оптимизацией и уклонением от уплаты налогов. Под оптимизацией понимается правомерная минимизация фискальной нагрузки посредством использования предусмотренных законом льгот и преференций. В то же время уклонение квалифицируется как противоправное деяние, совершаемое с прямым умыслом и направленное на неисполнение налоговых обязательств. Между этими полюсами лежит зона агрессивного налогового планирования, когда формально законные конструкции используются исключительно для налоговой экономии без деловой цели.

Формирование антиобходных механизмов в российском праве прошло два этапа. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 ввело понятие «необоснованная налоговая выгода» и закрепило презумпцию добросовестности: выгода признаётся необоснованной, если операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или не обусловлены разумными деловыми целями. Однако, как отмечает Д.М. Щекин, размытость критериев привела к тому, что в середине 2010-х годов вопросы необоснованной выгоды составляли до 90% налоговых споров.

Реакцией стало введение ст. 54.1 НК РФ – первой общей антиобходной нормы. Пункт 1 содержит безусловный запрет на искажение сведений о фактах хозяйственной жизни. Как разъяснила ФНС России (письмо от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@), этот пункт касается исключительно умышленных действий. Пункт 2 допускает налоговую выгоду при отсутствии искажений, если основной целью сделки не является неуплата налога и обязательство исполнено надлежащим лицом.

Ключевыми доктринами, через которые оцениваются действия налогоплательщика, выступают следующие.

Деловая цель. Любая хозяйственная операция должна обладать самостоятельной деловой целью, не сводящейся исключительно к получению налоговой выгоды. Согласно позиции А.В. Демина, критерием такой сделки выступает наличие обоснованного ожидания прибыли или иного экономического результа-

та, не связанного с оптимизацией налогов. В 2025 году ФНС России дополнила данную трактовку, разъяснив, что деловая цель не обязательно предполагает немедленное получение прибыли – она может быть направлена на долгосрочное погашение эффективности бизнеса.

Существо над формой. При налоговом администрировании приоритет фактической экономической сути операция, а не их формальному правовому закреплению. Данный подход является ключевым инструментом в борьбе с дроблением бизнеса. В частности, в Письме ФНС России от 16.07.2024 №БВ-4-7/8051@ ведомство закрепило перечень критериев, свидетельствующих об искусственном разделении компании: использование единых кадров, материально-технических и IT-ресурсов, а также наличие общих учредителей.

Налоговая реконструкция. Верховный Суд РФ в Обзоре от 13.12.2023 закрепил обязанность налоговых органов при обнаружении налоговых схем определять реальный размер налоговых обязательств, исключая практику полного отказа в признании расходов. Справедливо указано, что отсутствие унифицированной методики проведения таких расчётов создаёт риски субъективного подхода со стороны фискальных органов.

Несмотря на прогресс, сохраняются проблемы. Во-первых, отсутствие законодательного определения термина «искажение фактов хозяйственной жизни» создаёт правовую неопределённость и допускает возможность его произвольной интерпретации. Во-вторых, противопоставление деловой и налоговой целей зачастую является искусственным, поскольку в основе большинства управленческих решений лежит комплексная мотивация, сочетающая как экономические, так и фискальные интересы. В-третьих, несоответствие критериев доказывания в налоговом и уголовном праве влечёт за собой автоматическую криминализацию налоговых правонарушений. В результате доначисления, произведённые на основании ст. 54.1 НК РФ, фактически исключают необходимость отдельного процессуального установления субъективной стороны преступления (умысла) при инициировании уголовного преследования. О.С. Кучин

и В.В. Ефимова предлагают законодательно закрепить, что доначисление налогов не может служить достаточным поводом для уголовного преследования.

Таким образом, эволюция регулирования от судебного нормотворчества к кодифицированной антиобходной норме – существенный шаг вперед. Однако оценочный характер ст. 54.1 НК РФ и отсутствие единых методик сохраняют риски. Дальнейшее совершенствование видится в законодательной конкретизации ключевых понятий, гармонизации стандартов доказывания и развитии цифровых инструментов контроля, минимизирующих субъективные оценки.

Список литературы

1. Федеральный закон «Уголовный кодекс Российской Федерации» №63-ФЗ от 13.06.1996 (ред. от 06.04.2024).
2. Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» №163-ФЗ от 18.07.2017 (последняя редакция).
3. Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» №53 от 12.10.2006.
4. Письмо ФНС России «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» №БВ-4–7/3060@ от 10.03.2021.
5. Письмо ФНС России «О правовых позициях, сформированных судебной практикой и применяемых арбитражными судами при разрешении споров, связанных с установлением в действиях налогоплательщиков признаков «дробления бизнеса» №БВ-4–7/8051@ от 16.07.2024.
6. Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды: утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023.
7. Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов / И.Н. Соловьев. – М.: Главбух, 2000. – 156 с.
8. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права: монография / Д.М. Щекин. – М.: Статут, 2007. EDN QXJDTJ

9. Демин А.В. Налоговое право России: учеб. пособие / А.В. Демин. – М.: Юрлитинформ, 2006. EDN QWWMEN
10. Кучин О.С. Методика расследования криминальных налоговых схем / О.С. Кучин, В.В. Ефимова. – М.: Юрлитинформ, 2025. – 256 с. EDN OJKPTF