

УДК/UDC 336.22

## Злоупотребление правом в сфере налогов

Назарец Екатерина Владимировна

студентка юридического факультета

Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина

г. Краснодар, Россия

e-mail: nazaretskatrin@mail.ru

### Аннотация

В данной работе рассматривается злоупотребление правом в сфере налогов, влияние пандемии коронавируса COVID-19 на развитие налогового законодательства в части злоупотребления правами. Анализируется законодательная база зарубежных стран в области налоговых правонарушений, исследуются мнения ученых относительно целесообразности введения в налоговое законодательство законодательных актов, регулирующих злоупотребление в сфере налогов. Оценивается влияние отсутствия данных законодательных актов в Налоговом кодексе Российской Федерации на законодательную базу страны в данный момент. Анализируются положения Гражданского кодекса Российской Федерации, касающиеся данного вопроса, а также изменения, связанные с пандемией новой коронавирусной инфекции, и то, как они могут повлиять на развитие налогового законодательства. В заключении автор приходит к выводу о необходимости закрепления понятия «злоупотребление правом» в Налоговом кодексе Российской Федерации.

**Ключевые слова:** налог, налоговое законодательство, злоупотребление правом, налоговая сфера.

## Abuse of tax law

Nazarets Yekaterina Vladimirovna

student of the Faculty of Law

Kuban State Agrarian University

Krasnodar, Russia

e-mail: nazaretskatrin@mail.ru

### Abstract

This paper examines the abuse of tax law, the impact of the COVID-19 coronavirus pandemic on the development of tax legislation in terms of abuse of rights. The legal framework of foreign countries in the field of tax offenses is analyzed, the opinions of scientists on the advisability of introducing legislative acts regulating abuse in the field of taxes into tax legislation are examined. The impact of the absence of these legislative acts in the Tax Code of the Russian Federation on the country's legislative base at the moment is assessed. The article analyzes the provisions of the Civil Code of the Russian Federation concerning this issue, as well as changes related to the pandemic of the new coronavirus infection, and how they can affect the development of tax legislation. In conclusion, the author comes to the conclusion that it is necessary to consolidate the concept of "abuse of right" in the Tax Code of the Russian Federation

**Key words:** tax, tax legislation, abuse of law, tax sphere.

В налоговом законодательстве Российской Федерации не закреплено понятие злоупотребления правом в сфере налогов. Данный факт вызывает множество дискуссий в юридическом сообществе. В последнее время в системе права России начал формироваться институт злоупотребления правом, но он, к сожалению, находится лишь на этапе зарождения. В то время как ст. 10 Гражданского кодекса Российской (далее - ГК РФ) Федерации признает термин «злоупотребление правом» правовым институтом, в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее - НК РФ) отсутствует определение не только понятия «злоупотребление правом», но и понятий «добросовестности» и «недобросовестности», которые тесно связаны с указанной сферой.

В соответствии со ст. 10 ГК РФ не допускается осуществление гражданских прав с намерением причинить вред другому лицу, действуя в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом) [1]. Представленная гражданским законодательством формулировка позволяет нам сделать вывод о том, что действия субъекта правоотношений, фактически совершенные без нарушения закона, но направленные

на причинение вреда другим лицам, рассматриваются как злоупотребление правом.

Ряд правоведов не согласны тем, что недобросовестность налогоплательщика выражается в злоупотреблении ими субъективными гражданскими правами. Они считают недопустимым предположение, что налогоплательщик может злоупотреблять субъективными гражданскими правами в налоговых отношениях, поскольку это не подтверждает ни одна из существующих в настоящее время теорий злоупотребления гражданскими правами [2]. Также данная категория ученых отмечает, что поскольку налоговые правоотношения являются публично-правовыми, это идет вразрез с природой института злоупотребления правом, поскольку он является частноправовым, и сложившуюся практику применения данного института следует считать противоречащей сути указанных правоотношений [3].

Тем не менее в юридической литературе существует и противоположное мнение. Некоторые ученые обращают внимание законодателя на то, что отсутствие закрепления указанного правового института может привести к неблагоприятным экономическим последствиям [4]. С их точки зрения злоупотребление правом в сфере налогообложения - это недобросовестная деятельность налогоплательщика, формально не нарушающая нормы налогового права, но направленная исключительно или в основном на минимизацию налоговой обязанности при отсутствии цели достижения реального непосредственного результата от хозяйственной деятельности [5]. Мы склонны согласиться с этим.

Обратимся к опыту зарубежных стран. Во многих странах Европы на законодательном уровне закреплен институт злоупотребления в сфере налогов. По данной проблеме сформировалась достаточно прочная законодательная база. В науке выделяют три правовые доктрины:

1. Германская. Так, немецкое законодательство о налогах и сборах не допускает налоговых нарушений посредством создания и реализации любых тактик уклонения и использования законодательных актов в свою пользу. Данный закон относится ко

всем видам налогов, взимаемых в Германии, а также к незаконно полученному налоговому преимуществу.

2. Французская. Во французском законодательстве ранее можно было выделить два вида злоупотребления правом: симуляция и обход закона. Под симуляцией принято понимать совершение сделки, скрывающей истинную цель соглашения, прикрывающую получение или передачу прибыли. Однако по причине неоднозначного восприятия в юридической литературе и практике было принято решение отождествить данные термины.
3. Англосаксонская. Само понятие «злоупотребление правом» закреплено в специальных судебных доктринах. Для того чтобы доказать факт злоупотребления, прежде всего обращают внимание на преследуемую цель при заключении сделки. Такой целью будет являться уклонение от уплаты налогов [6].

Существование многочисленных противоречий, анализ зарубежного законодательства, необходимость определения и разграничения частного и публичного интереса привело к формированию позиции о целесообразности включения положения о злоупотреблении правом в сфере налогов в НК РФ.

Так, 19 августа 2017 г. вступил в силу Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую НК РФ» № 163-ФЗ, благодаря которому впервые в налоговом законодательстве был закреплен запрет на злоупотребление правом в целях неуплаты налогов [7]. Самого термина злоупотребления правом добавлено не было, однако новая ст. 54.1 НК РФ вводит запрет на уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и суммы подлежащего уплате налога в результате изменения любых фактов о ведении им хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, которые необходимо отражать в налоговом и бухгалтерском учете либо в налоговой отчетности налогоплательщика [8].

Кроме этого, письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее - ФНС РФ) от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/6152 разъясняет то, что налоговым органам при неполном исполнении или же неис-

полнении обязанности по уплате налогов необходимо обеспечить получение доказательств, свидетельствующих об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном, в том числе, действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды. [9].

Таким образом, на данном этапе развития налогового законодательства исключается формальный подход выявления необоснованной налоговой выгоды. Это связано с тем, что на первый план выходит проверка налоговым органом реальности исполнения сделки и сравнение реальности ее исполнения с целями ее заключения.

В 2020 г. в связи с распространением новой коронавирусной инфекции COVID-19 все сферы общественной жизни претерпели существенные изменения, что не могло не сказаться и на ряде вопросов, связанных с устройством налогообложения. Государственными органами России были подготовлены и осуществлены определенные положения, направленные на преодоление неблагоприятных последствий пандемии.

Самое серьезное изменение в налоговой сфере связано с введением делегированного законотворчества. Федеральным законом от 1 марта 2020 г. № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации» Правительству Российской Федерации были предоставлены полномочия принимать налоговые нормативные акты прямого действия [10].

С 1 января по 31 декабря 2020 г. Правительству Российской Федерации предоставлено право принимать нормативные акты, изменяющие порядок, установленный НК РФ. В частности, это проявляется в возможности редактирования или же изменения сроков проведения мероприятий налогового контроля, уплаты налогов, сборов, взносов, направления требований об уплате, предоставления налоговой, бухгалтерской отчетности и иных документов, а также ответственности за их непредоставление.

В связи с введением данных мер в налоговое законодательство у организаций появилось больше возможностей для злоупотребления налоговым правом. Например, ФНС РФ Приказом от 20 марта 2020 г. № ЕД-7-2/181 в отношении налогоплательщиков было приостановлено вынесение решений о проведении выездных налоговых проверок, а также их проведение в целом [11].

В результате внесения таких изменений налогоплательщик получает возможность злоупотребить своим правом по отношению к срокам приведения документации в порядок перед проведением налоговым органом проверки. При этом проверка теперь проводится в другом виде, который ранее не использовался на территории Российской Федерации и нуждается в доработках и тестах.

Получается, что у недобросовестных налогоплательщиков появляется способ злоупотребить своим правом посредством преднамеренного допущения ошибок в документации с целью получения выгоды для организации. Хотя формально никто не нарушает указанные правительством предписания, организации пользуются ими для личных, корыстных целей.

Таким образом, проблема злоупотребления правом в сфере налогов, несмотря на внесение изменений в НК РФ, все еще является актуальной. Отсутствие определения понятия «злоупотребление правом» в налоговом законодательстве привело к осознанию острой необходимости введения разъяснений в правовом поле. Однако после введения ст. 54.1 в НК РФ данная проблема только еще больше обострилась.

На наш взгляд, для решения указанных противоречий необходимо закрепить определение понятия злоупотребления правом в НК РФ. Это будет логичным шагом на пути укрепления законодательной базы Российской Федерации.

#### Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

2. Сасов К. А. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации по налогообложению / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер. 2008. 299 с.
3. Фоминова Н. А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: дисс. . . . канд. юрид. наук. М. 2009. 186 с.
4. Очаковский В. А. К вопросу о злоупотреблении правом в сфере налогов и сборов. В сборнике: Административное и финансовое право в условиях новой экономической реальности: опыт и перспективы. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Сборник статей. Отв. ред. Е. А. Бочкарева. 2017. С. 180–183.
5. Курдюк П. М., Очаковский В. А. К вопросу об использовании диспозитивных начал в финансовом праве. Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2019. № 4 (48). С. 163–166.
6. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методич. пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. М.: Дело и Сервис, 2011. 432 с.
7. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2017. № 30. Ст. 4443.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 04.06.2018) // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
9. О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»: Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ // ФНС РФ. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs/6964671/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/6964671/) (дата обращения 27.11.2020).
10. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 01.04.2020 № 102-ФЗ // Российская газета. № 72(8126). 03.04.2020.
11. О принятии в рамках осуществления контроля и надзора неотложных мер в целях предупреждения возникновения и распространения коронавирусной инфекции: Приказ ФНС России от 20.03.2020 № ЕД-7-2/181@ // ФНС РФ. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs\\_fts/9685945/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs_fts/9685945/) (дата обращения 27.11.2020).

## References

1. Civil Code of the Russian Federation (part one) of 30.11.1994 No. 51-FZ // Collection of the Legislation of the Russian Federation. 1994. No. 32. Art. 3301.

2. Sasov K. A. Legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation on taxation / ed. S. G. Pepelyaev. M.: Walters Kluver. 2008. 299 p.

3. Fominova N. A. Abuse of law in tax legal relations: dis. Cand. legal sciences / N.A.Fominova. M. 2009.186 p.

4. Ochakovsky V. A. On the issue of abuse of law in the field of taxes and fees. In the collection: Administrative and financial law in a new economic reality: experience and prospects. Materials of the All-Russian scientific-practical conference. Digest of articles. Executive editor E.A. Bochkareva. 2017. Pp. 180-183.

5. Kurdyuk P. M., Ochakovsky V. A. On the question of the use of dispositive principles in financial law. Legal science and practice: Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2019. No. 4 (48). Pp. 163-166.

6. Tax systems of foreign countries / L. V. Popova, I. A. Drozhzhina, B. G. Maslov. – M.: Delo and Service, 2011. 432 p.

7. On amendments to part one of the Tax Code of the Russian Federation: Federal Law of 18.07.2017 No. 163-FZ // Collection of the Legislation of the Russian Federation. 2017. No. 30. Art. 4443.

8. Tax Code of the Russian Federation (part two) of 08/05/2000 No. 117-FZ // Collection of the Legislation of the Russian Federation. 2000. No. 32. Art. 3340.

9. On the application of the provisions of the Federal Law of 18.07.2017 No. 163-FZ "On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation": Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 16.08.2017 No. SA-4-7 / 16152 @ // Federal Tax Service of the Russian Federation. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs/6964671/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/6964671/) (access date: November 27, 2020).

10. On amendments to parts one and two of the Tax Code of the Russian Federation and certain legislative acts of the Russian Federation: Federal Law of 01.04.2020 No. 102-FZ // Rossiyskaya Gazeta. No. 72 (8126). 04/03/2020.

11. On the adoption within the framework of control and supervision of urgent measures in order to prevent the emergence and spread of coronavirus infection: Order of the Federal Tax Service of Russia dated 03.20.2020 No. ED-7-2 / 181 @ // Federal Tax Service of the Russian Federation. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs\\_fts/9685945/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs_fts/9685945/) (access date: November 27, 2020).