

УДК/UDC 336.22

## Злоупотребление правом в налоговой сфере

Чубарь Арина Андреевна

студентка юридического факультета

Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина

г. Краснодар, Россия

e-mail: chubar-99@mail.ru

### Аннотация

В работе рассматривается категория злоупотребления правами со стороны налогоплательщиков. Исследуются положения Гражданского кодекса Российской Федерации, регламентирующие институт злоупотребления правом, а также понятие «недобросовестность». Анализируется соотношение недобросовестности в рамках налоговых и гражданских правоотношений. Рассматривается первое официальное упоминание категорий добросовестности и недобросовестности, применимое к налоговым правоотношениям. Приводятся мнения ученых о злоупотреблении правами в налоговой сфере. Предлагается разделение злоупотребления правами в налоговой сфере на частноправовой и публично-правовой аспекты. По мнению автора, необходимо закрепить в налоговом законодательстве понятие «злоупотребление налогоплательщиком налоговыми правами», а также понятие «недобросовестный налогоплательщик». Данные меры будут способствовать укреплению прозрачности налоговых правоотношений и упрочнению позиции налоговых органов в этих правоотношениях.

**Ключевые слова:** злоупотребление правом, недобросовестность, налоговые правоотношения, гражданские правоотношения, публичное право, частное право, доктрина, правоприменение, налогоплательщик, налоги.

## Abuse of tax law

Chubar Arina Andreevna

Student of the faculty of law

Kuban State Agrarian University

Krasnodar, Russia

e-mail: chubar-99@mail.ru

### Abstract

The article deals with the category of abuse of rights by taxpayers. The article examines the provisions of the Civil Code of the Russian Federation that regulate the institution of abuse of law, as well as the concept of "bad faith". The article analyzes the ratio of dishonesty in the framework of tax and civil legal relations. The article considers the first official mention of the categories of good faith and bad faith, applicable to tax legal relations. The opinions of scientists on abuse of rights in the tax sphere are presented. It is proposed to divide the abuse of rights in the tax area into private and public legal aspects. According to the author, it is necessary to establish in the tax legislation the concept of "abuse of tax rights by a taxpayer", as well as the concept of "dishonest taxpayer". These measures will contribute to strengthening the transparency of tax legal relations and strengthening the position of tax authorities in these legal relations.

**Key words:** abuse of law, bad faith, tax legal relations, civil legal relations, public law, private law, doctrine, law enforcement, taxpayer, taxes.

Проблема злоупотребления правом является дискуссионной в юридической науке. Согласно ст. 10 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) [1] злоупотреблением правом называется осуществление личных прав с целью причинения вреда третьим лицам, а также «заведомо недобросовестное осуществление . . . прав».

Говоря о недобросовестности в налоговых правоотношениях, следует уточнить, что налоговое законодательство не содержит толкования данной правовой категории. На основании этого можно предположить, что злоупотребление правом со стороны налогоплательщиков следует рассматривать, основываясь на положениях о недобросовестности, указанных в ГК РФ, с учетом специфики налоговых правоотношений.

Если обратиться к истории развития категории недобросовестности в рамках российского налогового права, следует обратить внимание на Постановление Конституционного Суда Российской Федерации № 24-П от 12 октября 1998 г., в котором впервые появился критерий добросовестности применимо к налоговым правоотношениям. Так, Постановление признавало налогоплательщика добросовестным в случае, если тот

уплатил в бюджет налоги, а их повторное взыскание является неконституционным [2].

В 1998 г. правоприменитель не вкладывал в понятие «добросовестности» налогоплательщика тех специфичных черт, которыми его позже наделили. Здесь добросовестным налогоплательщиком считалось лицо, исполнившее свою прямую обязанность.

Несколькими годами позже тот же Конституционный Суд Российской Федерации дал Определение № 138-О от 25 июля 2001 г. по делу, в котором налогоплательщик, совершая правомерные действия, создал ситуацию, когда банк не мог перечислить денежные средства в счет уплаты налогов и сборов. Здесь Конституционный Суд Российской Федерации впервые применил термин «недобросовестность», а равно - злоупотребление правом [3].

О. А. Портникова говорит о злоупотреблении налогоплательщиками своими правами не как о ненадлежащем использовании субъективных прав, а как о способе ухода от исполнения конституционной обязанности по уплате налога или, например, о взыскании из бюджета сумм излишне уплаченного налога, хотя они в бюджет не поступали [4].

Н. А. Фомина соотносила злоупотребление правом в сфере налоговых правоотношений с действиями субъектов вне пределов их компетенции, когда те осуществляют свои налоговые права вопреки их назначению [5].

В ряде своих постановлений Федеральная антимонопольная служба Московского округа подчеркивает связь злоупотребления правом с пренебрежением налогоплательщиком публичными интересами [6].

В европейских правовых системах современности (например, во Франции) существует межотраслевой институт злоупотребления правом, что позволяет правоприменителю оказывать реальное воздействие на ситуацию, связанную с недобросовестным использованием своих прав, возникающую в т. ч. и в налоговых правоотношениях.

Мы придерживаемся точки зрения Е. А. Цикунова по данному вопросу. Он рассматривает злоупотребление правом со стороны налого-

плательщика как «формально не нарушающую нормы налогового права деятельность, но направленную исключительно или главным образом на минимизацию налоговой обязанности при отсутствии цели достижения реального результата от хозяйственной деятельности» [7].

Злоупотребление правами со стороны налогоплательщиков можно рассмотреть в двух аспектах: частноправовом и публично-правовом [8]. Злоупотребление частноправового характера можно усмотреть в нарушении налогоплательщиком норм гражданского законодательства, влекущем нарушение государственных интересов в сфере налогообложения (например, заключение мнимой или притворной сделки). К публично-правовым злоупотреблениям следует отнести недобросовестное использование непосредственно налоговых прав (например, права на получение налоговых льгот) [9].

Как было сказано ранее, гражданское законодательство называет использование своих прав во вред третьим лицам признаком злоупотребления правом. Говоря о налоговых правоотношениях, важно понимать, что они строятся только между налогоплательщиком и получателем налога - государственным или муниципальным бюджетом. И именно бюджету (т. е. государству) будет причинен вред в результате злоупотребления налогоплательщиками своими правами. А государство не является третьим лицом в налоговых правоотношениях.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что положения ст. 10 ГК РФ не будут применимы к налоговым правоотношениям хотя бы в части о том, кто будет являться получателем вреда.

Говоря об институте налоговой ответственности за злоупотребление налогоплательщиком своими правами, важно понимать, что лицо будет привлечено к налоговой ответственности только при наличии нормы права, указывающей на состав налогового правонарушения в действиях лица.

Рассматривая понятие злоупотребления правом в налоговых правоотношениях в таком ключе, можно сделать вывод о том, что законодательно уже урегулированы все возможные составы правонарушений и

в дальнейшем в развитии данной темы нет смысла, однако смеем возразить.

По нашему мнению, для укрепления транспарентности налоговых правоотношений, упрочнения позиции налоговых органов в этих правоотношениях необходимо закрепление в налоговом законодательстве понятия «злоупотребление налогоплательщиком налоговыми правами». Также следует закрепить на уровне закона определение понятия недобросовестного налогоплательщика как «налогоплательщика, действия которого хоть и не противоречат нормам действующего законодательства, но влекут за собой ущерб государственным интересам и бюджету в частности».

#### Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
2. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации № 24-П от 12.10.1998 // Собрание законодательства РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.
3. Определение Конституционного Суда Российской Федерации № 138-О от 25.07.2001 // Собрание законодательства РФ. 2001. № 32. Ст. 3411.
4. Поротикова О. А. Проблема злоупотребления субъективным гражданским правом. М.: Волтерс Клувер, 2007. 256 с. С. 238.
5. Фоминова Н. А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях / Отв. ред. Р. Ф. Захарова. М.: Новая правовая культура, 2008. 128 с.
6. Постановление ФАС МО от 13 января 2005 г. № КА-А40/12419-04 // Решения и постановления судов. URL: <https://resheniya-sudov.ru/2004/22319/> (дата обращения: 27.11.2020).
7. Цикунов Е. А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 206 с. С. 87.
8. Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1. С. 59–64.
9. Очаковский В. А. К вопросу о злоупотреблении правом в сфере налогов и сборов // Материалы Всероссийской научно-практической конференции «Административное и финансовое право в условиях новой экономической реальности: опыт и перспективы», 14–15 октября 2017 г. С. 180–183.

## References

1. Civil Code of the Russian Federation (part one): Federal Law of 30.11.1994 No. 51-FZ // Collection of the Legislation of the Russian Federation. 1994. No. 32. Art. 3301.
2. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 24-P of 12.10.1998 // Collection of the Legislation of the Russian Federation. 1998. No. 42. Art. 5211.
3. Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 138-O dated 25.07.2001 // Collection of the Legislation of the Russian Federation. 2001. No. 32. Art. 3411.
4. Porotikova O. A. The problem of abuse of subjective civil law. М.: Voltere Kluver, 2007. 256 p. P. 238.
5. Abuse of law in tax legal relations / Fominova N. A.; Resp. ed.: Zakharova R. F. - М.: New legal culture, 2008. 128 p.
6. Resolutions of the FAS MO dated January 13, 2005 No. KA-A40 / 12419-04 // Decisions and orders of the courts. URL: <https://resheniya-sudov.ru/2004/22319/> (access date: November 27, 2020).
7. Tsikunov E. A. Abuse of law in the field of taxes and fees: dis. ... с. у. н., М., 2006. 206 p. P. 87.
8. Vinnitskiy D. V. The principle of good faith and abuse of law in the field of taxation // Law and Economics. 2003. No. 1. Pp. 59-64.
9. Ochakovsky V. A. On the issue of abuse of law in the field of taxes and fees // Materials of the All-Russian scientific and practical conference "Administrative and financial law in the new economic reality: experience and prospects October 14-15, 2017. Pp. 180-183.