

К ВОПРОСУ О ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИИ ПРАВОМ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

В статье рассматривается понятие «злоупотребление правом» в налоговых отношениях. Анализируются различные теоретические подходы к данному феномену, сформировавшиеся в науке и правоприменительной практике. Данное явление раскрывается не только применительно к налогоплательщикам, но и применительно к налоговым органам. При этом акцент делается на причинах злоупотребления правом со стороны налоговых органов. Обосновывается необходимость введения легального запрета на злоупотребление правом налогоплательщиков.

Ключевые слова: злоупотребление правом, недобросовестность налогоплательщика, уклонение от уплаты налогов, налоговая оптимизация.

В юридической литературе, а также в правоприменительной практике нет единого подхода к категории злоупотребления правом.

В настоящее время существуют лишь гражданско-правовые подходы к проблеме злоупотребления правом, выработанные в развитие нормы, закрепленной в статье 10 Гражданского кодекса Российской Федерации [3] (далее – ГК РФ). Как следует из п. 1 ст. 10 ГК РФ «не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом)». Вопрос о возможности применения ст. 10 ГК РФ, запрещающей злоупотребление правом, к налоговым правоотношениям, в настоящее время является дискуссионным. Согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство без специального указания на то в законе к налоговым отношениям не применяется. В Налоговом кодексе [7] (далее – НК РФ) нет прямого указания на применение этой нормы ГК РФ, но и норм, касающихся запрета применения категории «злоупотребление правом», не содержится.

Некоторые авторы считают, что с формальной точки зрения говорить о злоупотреблении правом в сфере налогообложения не совсем уместно [4, с. 48]. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ [6] каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Злоупотребление правом имеет место тогда, когда осуществляется право, а уплата налогов – это обязанность [4, с. 48]. Тем не менее, такая точка зрения также представляется не совсем верной. Статья 21 НК РФ устанавливает права налогоплательщиков, возможность злоупотребления которыми оспорить невозможно.

* Старицына Светлана Владимировна – магистрант, кафедра предпринимательского и финансового права, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, svetlana_aksenova@mail.ru.

** Старицын Алексей Юрьевич – ассистент, кафедра гражданского права и процесса, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, StaritsynAU@mail.ru.

С. Д. Радченко считает, «в налоговом праве не может существовать институт злоупотребления правом, устранение негативных последствий различных «схем» должно идти исключительно по линии совершенствования налогового законодательства» [14, с. 23].

В тоже время многие авторы в своих трудах анализируют возможность применения категории «злоупотребление правом» в налоговых отношениях.

В понимании С. И. Задорогина злоупотреблением правом в налоговой сфере является преднамеренное использование предусмотренных или допускаемых законодательством льгот, преимуществ, форм деятельности, а равно совершение иных действий, характеризующееся мнимостью или противоправностью цели либо юридического основания, а также преднамеренное бездействие, направленные на неисполнение обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах [5, с. 92].

С. А. Домнин констатирует, что под злоупотреблением правом в налоговом праве следует понимать юридически значимое действие субъекта, совершаемое с целью получения необоснованных налоговых льгот и (или) преимуществ по сравнению с иными субъектами налогового права, реализующими аналогичное субъективное право, или в иных целях, если такое действие выходит за рамки пределов реализуемого права при его формальном соответствии закону [4, с. 48].

Также следует отметить, что многие авторы связывают понятие злоупотребления правом в налоговых правоотношениях с недобросовестностью налогоплательщика [2, с. 60]. Е. А. Цикунов считает, что злоупотребление правом в сфере налогообложения – это недобросовестная деятельность налогоплательщика, формально не нарушающая нормы налогового права, но направленная исключительно или главным образом на минимизацию налоговой обязанности при отсутствии цели достижения реального результата от хозяйственной деятельности [15, с. 87].

Д. В. Винницкий различает два типа недобросовестных действий в сфере налогообложения:

- 1) злоупотребление субъективными правами, вытекающими из положений частного права, направленное на обход предписаний налогового права;
- 2) злоупотребление собственно субъективными налоговыми правами [2, с. 61].

На проблему злоупотребления правом в налоговых правоотношениях внимание было обращено Конституционным Судом Российской Федерации (далее – КС РФ). К постановке проблемы злоупотребления правом в налоговых правоотношениях КС РФ подошел с помощью понятия недобросовестности в сфере налогообложения. В Определении КС РФ от 25.07.2001 г. № 138-О отмечалось, что «принудительное взыскание в установленном законом порядке с недобросовестных налогоплательщиков налогов, не поступивших в бюджет, не нарушает конституционные гарантии права частной собственности» [13]. Однако КС РФ в решениях, затрагивающих вопрос недобросовестности налогоплательщика, не определил понятие «недобросовестность налогоплательщика».

Долгое время вопрос злоупотребления правом в теории налогового права рассматривался исключительно с точки зрения действий налогоплательщиков [2, с. 61]. В тоже время в НК РФ содержатся нормы, которые дают возможность и налоговым органам злоупотреблять правами. В данной статье будет рассмотрено злоупотребление правом и со стороны налогоплательщиков, и со стороны налоговых органов.

Злоупотребление правом со стороны налогоплательщиков может выражаться, в частности, в заключении гражданско-правовых сделок, единственной целью которых является уменьшение налоговых платежей. По мнению С. Г. Пепеляева, применение искусственных юридических конструкций для хозяйственных операций, не содержащих признаков противоправности, но не имеющих объяснений неналоговыми причинами, рассматривается как злоупотребление правом [8, с. 16].

Примером подобного поведения может служить заключение мнимых и притворных договоров, создающих формальную видимость наличия тех или иных юридических оснований для освобождения или уменьшения налоговых платежей. Так, в постановлениях Президиума ВАС РФ от 3 августа 2004 г. № 2870/04 [11] и от 25 января 2005 г. № 10750/04 [12] рассмотрены ситуации, когда посредством заключения цепочки мнимых договоров (хозяйственные и расчетные операции реально не проводились), юридическое лицо попыталось незаконно обогатиться за счет бюджета, предъявив возникшее у него формальное право на возмещение НДС, и когда несколько компаний, заключив мнимые договоры о переработке давальческого сырья и производстве из него компонентов подакцизных товаров, попытались уклониться от уплаты акцизов.

Таким образом, можно сделать вывод, что злоупотребление правом налогоплательщиком представляет собой недобросовестное осуществление своих прав, осуществление прав исключительно в целях избежать возникновения обязанности по уплате налога либо уменьшить сумму налога. При этом акцент стоит сделать именно на исключительную цель – избежать налогообложения или уменьшить сумму налога, поскольку существует понятие налоговой оптимизации, которое также является широко обсуждаемым и дискуссионным. Однако налоговая оптимизация рассматривается как такая организация деятельности предприятия, при которой налоговые платежи сводятся к минимуму на законных основаниях, без нарушения налогового или уголовного законодательства [1, с. 24]. Представляется целесообразным введение в НК РФ понятия «налоговая оптимизация» и установление границы между налоговой оптимизацией как правомерным видом деятельности по снижению размера налоговой обязанности и злоупотребление правом.

На возможность возникновения злоупотребления налоговым органом своими правами указал КС РФ в своем Постановлении от 16.07.2004 г. № 14-П [9], отметив, что не могут быть правомерными превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий, либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества.

Хотелось бы остановиться на причинах злоупотребления правами налоговыми органами.

Одной из первых причин злоупотребления правом со стороны налоговых органов, является понимание налоговыми служащими своих должностных обязанностей как пополнение бюджета. Проверяющие изначально ставят перед собой только одну задачу – собрать максимальную сумму. Основной же целью деятельности налоговых органов должна быть цель обеспечения защиты прав налогоплательщиков. Результат работы налоговых органов не должен оцениваться по сумме доначисленных недоимок по итогам камеральных и выездных проверок. Критериями качественного исполнения обязанностей должностными лицами налоговых органов могут служить количество поступивших жалоб от налогоплательщиков, число отмененных решений налоговых органов.

Также в литературе обращают внимание на наличие огромного количества неопубликованных внутриведомственных актов Минфина России, содержащих в себе многочисленные рекомендации по вопросам налогообложения, которые являются непосредственным руководством к действию для нижестоящих налоговых органов. При этом содержание таких актов может вызывать споры с налогоплательщиками. Однако, поскольку последние не знакомы с неопубликованной позицией налогового органа, они не могут обжаловать их. При этом при обжаловании суд будет руководствоваться только НК РФ.

Сам факт того, что государственные органы не публикуют принятые ими документы, затрагивающие права налогоплательщиков, представляет собой серьезное злоупотребление. Ссылка на то, что акты не являются нормативно-правовыми, подлежащими опубликованию, несостоятельна.

Внутренние письма, инструкции, указания и иные подобные документы содержат правила, которые обязательны для нижестоящих налоговых органов и в связи с этим становятся основанием для вполне конкретных действий в отношении налогоплательщиков. Значит, такие акты являются нормативными и могут стать предметом обжалования, что подтверждено в ряде решений как КС РФ, так и ВАС РФ (Определения КС РФ от 4 декабря 2003 г. № 418-О [10]).

Одной из главных причин, вызывающей многочисленные злоупотребления налоговыми органами предоставленными им правами, считается несовершенство формулировок законодательства. Наличие в налоговом законодательстве нечетких и неконкретных норм, позволяет должностным лицам налоговых органов, с одной стороны, формально действовать в пределах своей компетенции, а с другой - расширительно толковать свои права.

В качестве примера действий должностных лиц, как злоупотребляющих своими правами, можно привести нормы ст. 93 НК РФ, обязывающей налогоплательщика представить истребованные проверяющими документы в пятидневный срок без учета объема полученного запроса.

Таким образом, одной из существенных причин злоупотребления налоговыми органами правами является закрепление в законе абстрактных норм, тогда как налоговое законодательство предполагает императивность их формулировок. Абстрактная норма способствует злоупотреблению правом.

В соответствии со ст. 93 НК РФ, в которой содержится конкретный пятидневный срок для представления документов по требованию налогового органа, налоговая инспекция может запросить огромный перечень информации и в случае неполучения ее в отведенные законом пять дней, инспекция получает право применить санкции. Очевидно, что выходом из складывающейся на практике ситуации было бы «смягчение» правила о сроке, позволяющее учитывать реально необходимое время для подготовки документов по требованию инспекции.

Также необходимо отметить, что очень сложно взыскать с налоговых органов реально причиненный ущерб, не говоря уже об упущенной выгоде, а размеры необоснованных недоимок и пеней могут привести к приостановлению деятельности субъектов хозяйствования. Статья 35 НК РФ, которой предусмотрена ответственность налоговых органов за причиненный вследствие их правонарушений (решений) вред, как справедливо отмечают в литературе, на практике не работает и не защищает интересы налогоплательщиков [15]. Между тем, действительно, взыскание хотя бы с одного налогового органа или должностного лица убытков, понесенных налогоплательщиком от злоупотребления властью, позволило бы коренным образом изменить ситуацию с соблюдением прав в налоговых отношениях.

В заключении хотелось бы отметить, что злоупотребление правом в налоговой сфере возможно не только со стороны налогоплательщика, но и со стороны налогового органа. Для защиты от злоупотребления правом необходимо дополнить НК РФ предписаниями, что злоупотребление правами налогоплательщика в виде недобросовестного осуществления своих прав или обхода предписаний налогового законодательства не допускается. Значение законодательного закрепления понятия злоупотребления правами в сфере налогообложения – это противодействие недобросовестности налогоплательщиков и, как следствие, увеличение объема отчислений в бюджет, защита прав добросовестных плательщиков налогов.

Что касается злоупотребления правом налоговыми органами, то многих случаев злоупотребления правом можно было бы избежать при наличии в НК РФ более точных и корректных формулировок норм. Также налоговые органы должны нести материальную ответственность за вред, причиненный их действиями.

Список использованной литературы

1. Брызгалин А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин; под ред. А. В. Брызгалина. Екатеринбург : Налоги и финансовое право, 2005. 272 с.
2. Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребления правом в сфере налогообложения / Д. В. Винницкий // Право и экономика. 2003. № 1. С. 59–64.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая : Федеральный закон от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 02 нояб. 2013 г.) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

4. Домнин С. А. К вопросу о злоупотреблении правами в налоговых правоотношениях / С. А. Домнин // Налоги и налогообложение. 2009. № 5. С. 47–49.

5. Задорогин С. И. Правовое обеспечение оптимизации налогообложения в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / С. И. Задорогин. М., 2004. 190 с.

6. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // Российская газета. 2009. 21 янв.

7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 12 дек. 2013 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

8. Пепеляев С. Г. Комментарий к Постановлению Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» / С. Г. Пепеляев. М. : Юрид. комп. «Пепеляев, Гольцблат и партнеры», 2007. 16 с.

9. По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева: постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П // СЗ РФ. 2004. № 30. Ст. 3214.

10. По жалобе гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положениями статей 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 1995 года, статей 29 и 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 2002 года : определение КС РФ от 4 дек. 2003 г. № 418-О // Вестник КС РФ. 2004. № 2.

11. Постановление Президиума ВАС РФ от 3 авг. 2004 г. № 2870/04 // Вестник ВАС РФ. 2004. № 12.

12. Постановление Президиума ВАС РФ от 25 янв. 2005 г. № 10750/04 // Вестник ВАС РФ. 2005. № 5.

13. По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О // СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410.

14. Радченко С. Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях / С. Д. Радченко // Юрист. 2005. № 10. С. 22–26.

15. Цикунов Е. А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов : дис. ... канд. юрид. наук / Е. А. Цикунов. М., 2006. 206 с.

16. Фрейтак Н. К. Злоупотребление правом со стороны налоговых органов в ходе налоговых проверок – Выпуск № 16 [Электронный ресурс] URL: http://taxpravo.ru/analitika/statya-72317-zloupotreblenie_pravom_so_storonyi_nalogovyih_organov_v_hode_nalogovyih_proverok-(дата обращения: 20.03.2014).