

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНЫЕ ВОПРОСЫ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯ ПРАВОМ В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ

В статье рассматриваются теоретические и прикладные подходы по применению правового феномена «злоупотребление правом» в налоговых отношениях. Обосновывается необходимость введения легального запрета на злоупотребления правом налоговыми органами.

Theoretical and applied approaches to the application of the legal phenomenon abuse of a right in tax relations are investigated in the article. The necessity for enactment of legal prohibition of the abuse of right by tax authorities is grounded.

Ключевые слова: налоговые отношения, злоупотребление правом, налогообложение, налоговые органы.

Keywords: tax relations, abuse of a right, taxation, tax authorities.

Введение. Проблема злоупотребления правом в настоящее время проходит фазу активного научного обсуждения и анализа, что предопределено неоднозначностью влияния данной конструкции на многие социальные и правовые процессы в обществе. Как отмечает В. И. Крусс, нельзя исключить того, что социальные деформации, порождаемые глобальным ростом практик злоупотребления правом, будут причислены к разряду наиболее угрожающих вызовов XXI в., способных породить и юридически неразрешимые конфликты [1, с. 618–619].

Являясь атрибутивным элементом в первую очередь цивилистических научных изысканий, рассматриваемая правовая конструкция в настоящее время, приобретая универсально комплексный характер, находится в зоне пристального исследовательского внимания многих правовых наук, в том числе и налоговой.

Отношения в сфере налогообложения являются одними из наиболее сложных и конфликтных, что во многом обусловлено доминантным усмотрением контролирующих органов в совершении налогоплательщиками недобросовестных действий, теоретико-методологическая (а в некоторых случаях, прикладная) квалификация которых осуществляется в рамках такого правового феномена, как «злоупотребление правом».

Основная часть. Одним из первых законодательных актов, в котором была сделана попытка отразить юридическую конструкцию злоупотребления правом в виде решения вопроса о пределах осуществления субъективных прав и недопустимости злоупотребления ими, является французская Декларация прав человека и гражданина 1789 г., в ст. 4 которой установлено, что свобода состоит в возможности делать все, что не наносит вреда другому. Таким образом, осуществление естественных прав каждого человека ограничено лишь теми пределами, которые обеспечивают другим членам общества пользование теми же правами. В дальнейшем аналогичные правила предусмотрены Всеобщей декларацией прав человека 1948 г. (ч. 2 ст. 29), в которой отмечается, что при осуществлении прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе.

Несмотря на то, что злоупотребление правом встречается в различных отраслях права, наибольший вклад в развитие рассматриваемой проблемы внесла цивилистика. Можно констатировать, что в гражданском праве сложилась научная доктрина злоупотребления правом, ценностными элементами которой, в частности, являются: терминологическая определенность данного феномена [2, с. 63; 3, с. 90]; установление пределов субъективных гражданских прав в контексте анализа с позиций целевых прав-обязанностей [4, с. 39–45]; рассмотрение злоупотребления правом как отраслевого (гражданско-правового) института [5]; исследование категории «шикана» в гражданском праве [6].

Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. (далее – ГК) устанавливает границы (пределы) осуществления гражданских прав путем запрещения определенного поведения, совершения злоупотребления правом. Пункт 1 ст. 9 ГК определяет, что не допускаются действия граждан и юридических лиц, осуществляемые исключительно с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах. При поверхностном анализе данной нормы можно определить, что законодатель не раскрывает содержания понятия «злоупотребление правом» в целом, указывая лишь на множественность форм злоупотребления правом, среди которых упоминается и так называемая «шикана» – умышленное причинение вреда другому лицу. В определенной степени позиция законодателя обусловлена неопределенностью суждений о злоупотреблении правом в самой цивилистической науке, в которой можно встретить их достаточно большое количество, от полного отрицания данного понятия до его буквального толкования, а также сведения к отдельным случаям из судебной практики. Как отмечает О. А. Поротикова, обсуждение проблемы злоупотребления неизбежно сводится к постоянному доказыванию действительности существования предмета

обсуждения. Трудно привести пример иного правового явления, которое так настойчиво отрицается и одновременно вызывает научный интерес. Одной из главных причин такого положения послужила неясность используемого термина [5, с. 127].

При этом зачастую представители гражданско-правовой науки отказывают в праве на использование данной категории в иных, отличных от гражданского, отраслях права. Так, приведенный выше автор постулирует, что слишком велика роль нормативного регулирования в сферах, напрямую связанных с общественными интересами. Здесь бесспорно прикладное значение субъективных прав по отношению к праву объективному, но, возможно, именно второстепенность субъективного права является доказательством его неуместности в публичных отраслях. Именно в связи с этим учение о злоупотреблении субъективным правом можно считать сугубо цивилистическим [5, с. 132]. Отчасти с данным подходом можно согласиться, так как в частном праве, где широко используется общедозволительный метод регулирования, злоупотребления разнообразнее и более отчетливо выступают их антисоциальные эффекты. В то же время следует отметить, что злоупотребление правом обозначает хотя и специфический, но объективно существующий универсальный юридический феномен. Независимо от интеллектуально-интерпретационных подходов различных исследователей, следует констатировать, что в публичных отношениях постоянно встречаются ситуации, когда лицо, формально действуя как правообладатель, нарушает права и законные интересы других лиц.

Обратим внимание, что тезис об универсальности (межотраслевом характере) злоупотребления правом постулируется и в гражданско-правовой науке [6, с. 132], перенося свое векторальное устремление в область теоретических изысканий [1, с. 647–649; 7, с. 170–171; 8, с. 59], что, в свою очередь, позволяет говорить о трансформации глубинных правовых универсалий на налоговую сферу [9, с. 33; 10, с. 45]. В. А. Белов отмечает, что принцип недопустимости злоупотребления правом в отечественной правовой системе относится к разряду универсальных (общеправовых) [9, с. 33]. В то же время отдельные налоговеды высказываются против использования категории «злоупотребление правом» в налогово-доктринальной и нормативной материи [11, с. 27; 12, с. 79; 13, с. 90]. Однако научная осмысленность данных авторов во многом строится на узком понимании злоупотребления правом в налоговых отношениях в контексте принципиальной атрибутивности данного феномена к налогоплательщикам, игнорируя злоупотребление правом контролирующими органами. Так, С. В. Савсерис полагает, что в налоговом праве вообще нет необходимости устанавливать нормы о злоупотреблении правом, поскольку в налоговых правоотношениях налогоплательщику всегда противостоит только государство, и это обстоятельство определяет круг предоставленных налогоплательщику прав – ему дан только минимум прав, которые он может использовать исключительно в своих интересах [12, с. 79].

Следует отметить, что в настоящее время динамика различных научных представлений трансформируется в доктринальное оформление модификационного понятийно-терминологического аппарата в налоговой сфере, одним из элементов которого является злоупотребление правом. Как утверждает С. А. Домнин, возможность злоупотребления правами в сфере налогового законодательства не только не должна отрицаться, но и требует пристального внимания законодателя [14, с. 48]. По мнению Н. А. Фоминой, практика применения законодательства о налогах и сборах, в том числе судебная, демонстрирует востребованность конструкции «недопустимость злоупотребления правом» по спорам в сфере налогообложения [15, с. 5–6].

Потенциальная возможность применения категории «злоупотребление правом» в налоговых отношениях моделируется соответствующими научно-понятийными конструкциями. В понимании С. И. Задарогина злоупотреблением правом 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 [16, 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 [14, с. 48–49]. Е. А. Цикунов связывает злоупотребление правом с действиями налогоплательщиков по уменьшению фискальных обязанностей перед государством: «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» [10, с. 87]. В контексте последнего научного суждения следует отметить, что многие авторы соотносят понятие злоупотребления правом с недобросовестностью налогоплательщика [17; 18; 19]. Так, Д. В. Винницкий отмечает, что необходимо

различать 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 [17, с. 61].

Следствием доктринальной полемики по поводу категории «злоупотребление правом» стала ее прогностическая адаптация в налоговом законодательстве в контексте разграничения практики цивилизованного налогового планирования и уклонения от уплаты налогов [11, с. 27; 15, с. 85–86; 17, с. 64]. Последний аспект до недавнего времени акцентировал вопрос злоупотребления права исключительно с действиями налогоплательщиков в рамках компаративистского подхода. В теории и практике зарубежных стран для оценки действий налогоплательщика с целью ограничения пределов налогового планирования широко используется понятие «злоупотребление правом», легальное воплощение которых можно проиллюстрировать нормой Положения о налогах и сборах ФРГ (§ 42): «Налоговое законодательство не может быть обойдено посредством злоупотреблений с использованием различных правовых конструкций <...> В случае злоупотреблений возникает то налоговое последствие, которое возникло бы при совершении сделки, отвечающей экономическим (деловым) целям сторон. Злоупотребление имеет место, если выбрана правовая конструкция, приводящая к получению налогоплательщиком или третьим лицом не предусмотренных законом налоговых преимуществ, которые не возникли бы, если бы была выбрана правовая конструкция, соответствующая целям налогоплательщика. Это правило не действует, если налогоплательщик может доказать, что выбор правовой конструкции был мотивирован иными целями неналогового характера, имеющими значение для оценки дела».

Продолжением легальных подходов в вопросе злоупотребления правом со стороны налогоплательщиков, выражающемся, в частности, в заключении гражданско-правовых сделок, единственной целью которых является уменьшение налоговых платежей, стала сформулированная судами доктрина «деловой цели», суть которой состоит в следующем: сделка, дающая определенные налоговые преимущества для сторон, может быть признана недействительной, если не имеет деловой цели. В данном случае, 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 [20, с. 16].

В Республике Беларусь для установления факта злоупотребления правом со стороны налогоплательщиков налоговые органы должны доказать недействительность сделки в рамках реализации полномочий, предусмотренных подп. 1.4.2 и 1.4.5 п. 1 ст. 81 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее – НК). Следует обратить внимание, что признание сделок недействительными осуществляется исключительно в судебном порядке. В пункте 19 постановления Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 19 мая 2005 г. № 21 «О некоторых вопросах, связанных с применением Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь» отмечается, что признание сделок недействительными или установление факта ничтожности сделок, а также применение последствий их недействительности осуществляются в судебном порядке. При выявлении налоговым органом случаев заключения плательщиком (иным обязанным лицом) сделки, которая вызывает сомнение в правомерности, налоговый орган вправе обратиться в хозяйственный суд с иском о признании такой сделки недействительной или об установлении факта ничтожности сделки в целях обеспечения взыскания налогов, сборов (пошлин) и пеней.

Как правило, в целях установления факта злоупотребления налогоплательщиками правами налоговому органу необходимо доказать недействительность заключенной сделки, с совершением которой у налогоплательщиков возникает право на налоговую льготу, предоставленное подп. 1.4 п. 1 ст. 21 НК. Поскольку злоупотребление правом не является нарушением формальных норм законодательства, оно не рассматривается как правонарушение, а влечет последующую уплату недоимки и пеней. Однако процесс доказывания недействительности сделки со стороны налогового органа предполагает доказывание противоправности действий самого налогоплательщика, что, в свою очередь, позволяет после соответствующего судебного решения квалифицировать его действия по ст. 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21 апреля 2003 г. Таким образом, действия налогоплательщика по злоупотреблению правом являются гипотетической моделью его поведения в контексте соответствующей правовой оценки как правонарушения.

Несколько иная ситуация наблюдается при злоупотреблении правом со стороны налоговых органов. Как отмечалось выше, до недавних пор правоприменительная и судебная практика, а также налоговые специалисты рассматривали категорию «злоупотребление правом» прежде всего с действиями налогоплательщиков, в то время как законодательство в большей степени дает возможность именно налоговым органам злоупотреблять правами. В этой связи наука налогового

права начинает видоизменять направленность своих изысканий в сторону анализа негативных действий должностных лиц контролирующих органов [13, с. 86; 15, с. 84–85; 21; 22; 23].

Следует обратить внимание на изначальную предопределенность злоупотребления субъективными правами в контексте наличия в законодательстве нечетких и неконкретных норм, позволяющих должностным лицам налоговых органов, с одной стороны, формально действовать в пределах своей компетенции, а с другой – толковать свои права вплоть до неограниченного усмотрения. Таким образом, мы наблюдаем процесс превращения легальной возможности должного поведения в негативное поведение. В качестве примеров действий должностных лиц, рассматриваемых как злоупотребление правами, можно сослаться на истребование документов, выходящих за рамки проверки; проведение выездных проверок под видом камеральных; проведение повторных проверок под видом дополнительных; изъятие подлинных документов без наличия на то безусловных оснований; проведение личного досмотра налогоплательщика, досмотра находящихся при нем вещей, ценностей и транспортных средств без должных на то оснований. Практически каждый субъект предпринимательской деятельности на повседневных примерах может расширить приведенный перечень. Ситуация усугубляется тем, что в условиях белорусской действительности очень сложно взыскать с государственных органов реально причиненный ущерб, не говоря уже об упущенной выгоде, а размеры необоснованных недоимок и пеней фактически ведут к полному приостановлению деятельности субъектов хозяйствования. Прикладное моделирование такого поведения во многом предопределено отсутствием у должностных лиц налоговых органов материальной ответственности за вред, причиненный их действиями. По нашему мнению, действительное взыскание хотя бы с одного налогового органа или должностного лица убытков, понесенных налогоплательщиком, позволило бы коренным образом изменить ситуацию по вопросу содержательного предотвращения злоупотребления правом со стороны налоговых органов.

Злоупотребление правом со стороны налоговых органов проблематизируется и получает новую интерпретацию в рамках разграничения рассматриваемого феномена с правонарушением. Дискуссионность размежевания данных понятий восходит к общей доктринальной полемике по вопросу идентификации злоупотребления правом как правомерного или неправомерного поведения.

Несмотря на некоторое сходство с точки зрения характера проявления (обход требований законодательства), злоупотребление правом и правонарушение имеют различную правовую природу. Однако процесс трансформации формально правомерного поведения (злоупотребление правом) в неправомерное (правонарушение) для налоговых органов, в отличие от налогоплательщиков, приобретает неопределенно бескачественный характер. Если налогоплательщик, злоупотребляя своими правами, совершает действия, которые впоследствии квалифицируются как правонарушение, то эти действия будут признаны не только противоправными, но и наказуемыми. В случае с должностными лицами налоговых органов следует констатировать невозможность модификации злоупотребления правом в правонарушение по причине отсутствия признака наказуемости, который и дифференцирует данные понятия. Таким образом, следует постулировать отсутствие предела злоупотребления правами со стороны налоговых органов, которым является трансформационный аспект перехода злоупотребления правом в правонарушение с последующими негативными последствиями. В данном контексте следует согласиться с А. А. Малыгиным, который рассматривает злоупотребление правом налоговыми органами как изначально присущий их деятельности признак [24, с. 10].

Мерой, способной ограничить злоупотребления со стороны должностных лиц налоговых органов при осуществлении мероприятий налогового контроля в силу отсутствия в законодательстве соответствующих составов административных правонарушений, мог бы послужить легальный запрет на злоупотребление правом налоговыми органами.

Заключение. 1. Злоупотребление правом, являясь феноменом универсальной проблематики, получило свое развитие в различных отраслевых доктринах, в том числе и налоговой. Сложность выявления понятия «злоупотребление правом» в налоговой сфере обусловлена тем, что в научной литературе нет однозначного общепринятого подхода к пониманию сущности рассматриваемого правового явления.

2. Злоупотребление правом в сфере налогообложения имеет двухаспектную правовую конструкцию, субъектами которой являются как налогоплательщики, так и налоговые органы. При этом в контексте отсутствия для должностных лиц налоговых органов пределов злоупотребления субъективными правами необходимо ввести легальный запрет на такие действия.

Библиографические ссылки

1. Красс В. И. Теория конституционного правопользования. – М. : Норма, 2007.
2. Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. – 2-е изд., стереотип. – М. : Статут, 2001.
3. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. – М. : Статут, 1998.
4. Емельянов В. И. Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами. – М. : Лекс-Книга, 2002.

5. *Поротикова О. А.* Проблемы злоупотребления субъективным гражданским правом. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Волтерс Клувер, 2008.
6. *Яценко Т. С.* Категория шиканы в гражданском праве: история и современность. – М. : Статут, 2003.
7. *Малиновский А. А.* Злоупотребление субъективным правом: теоретико-правовое исследование. – М. : Юрлитинформ, 2007.
8. *Одегнал Е. А.* Злоупотребление правом как явление правовой действительности : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Ставрополь, 2009.
9. *Белов В. А.* Злоупотребление правом в налоговой сфере // Арбитражная практика. – 2002. – № 1. – С. 33–40.
10. *Цикунов Е. А.* Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2006.
11. *Месропян Ю. Г.* К вопросу о соотношении принципа добросовестности и злоупотребления правом в налоговой сфере // Финансовое право. – 2008. – № 5. – С. 25–28.
12. *Савсерис С. В.* Категория «недобросовестность» в налоговом праве. – М. : Статут, 2007.
13. *Сунцева П. В.* Злоупотребления налоговых органов и злоупотребления налогоплательщиков в публичном праве // Вестн. Перм. ун-та. Юридические науки. – 2010. – № 3. – С. 85–94.
14. *Долнин С. А.* К вопросу о злоупотреблении правами в налоговых правоотношениях // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 5. – С. 47–49.
15. *Фомина Н. А.* Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2009.
16. *Задорогин С. И.* Правовое обеспечение оптимизации налогообложения в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2004.
17. *Виницкий Д. В.* Принцип добросовестности и злоупотребления правом в сфере налогообложения // Право и экономика. – 2003. – № 1. – С. 59–64.
18. *Кривошеев И. А.* Злоупотребление в налоговом праве и соотношение с понятием недобросовестности // Финансовое право. – 2010. – № 2. – С. 22–27.
19. *Кливер Е. П.* О понятиях «добросовестность» и «злоупотребление правом» при уплате налогов // Хозяйство и право. – 2005. – № 9. – С. 76–81.
20. *Пепеляев С. Г.* Комментарий к Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». – М. : Юрид. комп. «Пепеляев, Гольцблат и партнеры», 2007.
21. *Сасов К. А.* Защита от недобросовестных действий должностных лиц налоговых органов // Налоговые споры: теория и практика. – 2008. – № 7. – С. 14–19.
22. *Малыгин А. А.* Злоупотребление правом налоговыми органами как проявление этатизма // Налоги. – 2006. – № 1. – С. 30–39.
23. *Щекин Д. М.* О злоупотреблении правом налоговыми органами // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2008. – № 3. – С. 22–27.
24. *Малыгин А. А.* Злоупотребление правом со стороны налоговых органов // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 6. – С. 9–16.

Поступила в редакцию 30.04.2012.