

## К ВОПРОСУ О СУЩНОСТИ ПУБЛИЧНО-ВЛАСТНЫХ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ ПРАВОМ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

О.И. Юстус

ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет», г. Тверь

DOI: 10.26456/vtpravo/2020.4.047

Статья посвящена проблемам публично-властных злоупотреблений в сфере налогообложения.

**Ключевые слова:** злоупотребление правом, публично-властные злоупотребления в сфере налогообложения, добросовестность налогоплательщика, баланс публичных и частных интересов.

Проблема злоупотребления правом в сфере налогообложения традиционно связывается с концепцией недобросовестности налогоплательщика, что приводит к многочисленным научным исследованиям в данной сфере, а также находит отражение в действующем законодательстве (ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, далее – НК РФ) [4] и судебной практике [11].

Отправной точкой для формирования правовых и научных позиций является закрепленная Конституцией Российской Федерации обязанность каждого платить законно установленные налоги (ст. 57 Конституции РФ) [1].

Субъектом злоупотребления правом в данном виде неконституционного правопользования чаще всего выступает недобросовестный налогоплательщик, чьи характеризующие признаки обозначены в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации, выраженных, например, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 г. № 24-П [6], Определении Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 г. № 138-О [7], Определении Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 г. № 1440-О [8] и ряде других.

По мнению Ю.А. Крохиной, проблема определения границ дозволенного поведения налогоплательщика, его добросовестности в вопросах налоговой минимизации является одной из самых актуальных в современной науке финансового права, налогового законодательства России и зарубежных стран [12, с. 235].

При этом безусловно верным является утверждение о повышенной общественной опасности злоупотребления правами в контексте невыполнения конституционной обязанности платить законно установленные налоги, а также то, что «от успешного публично-властного противодействия таким практикам зависит в конечном счете общенародное благополучие» [13, с. 125].

Вместе с тем не меньшей актуальностью обладает иная проблема, а именно каким образом публично-властные злоупотребления проявляются в сфере налогообложения.

Поскольку названная категория не является достаточно разработанной, опираясь на теорию злоупотребления правом, предложим ее основные концептуальные характеристики.

Если выделять признаки понятия злоупотребления правом такового, полагаем возможным присоединиться к мнению В.И. Крусса [13, с. 43–54] и указать в качестве названных следующие:

1. Наличие у лица соответствующего субъективного права/субъективной обязанности или публичного правомочия, формально надлежаще реализуемого/исполняемого субъектом.
2. Объективная сторона злоупотребления правом характеризуется деятельным актом одностороннего характера.
3. Субъективная сторона злоупотребления правом характеризуется признаком недобросовестности, являющейся основным мотивом действий и требований субъекта, злоупотребляющего правом.
4. Злоупотребление правом сопровождается наличием вреда, причиняемого формально дозволенным поведением злоупотребляющего правом лица свободам, правам и охраняемым законом интересам других лиц.

5. Результатом злоупотребления правом выступает правовая несправедливость, а зачастую и невозможность лица, пострадавшего от злоупотребления правом, противостоять такому результату.

Что касается категории публично-властных злоупотреблений как одного из типов неконституционного поведения, она, по мнению В.И. Крусса, представляет собой «ненадлежащее (неконституционное) осуществление публично-властных полномочий, прямо или косвенно сопряженное с неконституционным опосредованием прав, свобод и обязанностей человека и гражданина» [13, с. 84].

В целях выделения признаков публично-властного злоупотребления применительно к сфере налогообложения проанализируем две спорные ситуации, ставшие предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ) в июле 2020 г.

Первая из них связана с необоснованным привлечением к уголовной ответственности по ч. 3 ст. 159 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) [3] М.А. Литвинова, в связи с чем последний обратился в КС РФ с жалобой о несоответствии указанной уголовно-правовой нормы ст. 18 и ч. 1 ст. 46 Конституции Российской Федерации [1], поскольку данная норма «позволяет привлекать налогоплательщика к уголовной ответственности без опровержения презумпции добросовестности его действий и без установления признаков совершения им обмана, возлагая на него уголовное наказание за ошибочные решения налоговых органов о предоставлении ему налогового вычета» [10].

Налоговый вычет представляет собою один из видов налоговых льгот, право на использование которых в порядке и на условиях, установленных законом, закрепляется за налогоплательщиками подп. 3 п. 3 ст. 21 НК РФ [4].

Одним из принципов налогового планирования, направленного на минимизацию налогового обязательства, является установленная законодательством о налогах и сборах обязанность налогоплательщика подтвердить свое право на льготы. При надлежащем исполнении данной обязанности вопрос о предоставлении налоговой льготы решается налоговым органом путем реализации контрольных полномочий, закрепленных ст. 31, 32, 88 НК РФ [4].

Таким образом, надлежащее исполнение конституционной обязанности по уплате налога в ряде ситуаций зависит не только от правомерности и добросовестности действий налогоплательщика, но и во многом от правомерности и добросовестности действий властного субъекта правоотношения, в данном случае – налогового органа.

Кроме того, КС РФ обратил внимание на произвольное применение ст.159 УК РФ [3] органами следствия и суда, что в данной ситуации привело к нарушению принципов законности, вины и справедливости, установленных уголовным законодательством.

Соответственно, не только ненадлежащая (недобросовестная) реализация права либо ненадлежащее (недобросовестное) исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности могут привести к злоупотреблениям в сфере налогообложения, но и ненадлежащая (недобросовестная) реализация публичных правомочий уполномоченными государственными органами.

Давая конституционно-правовую оценку спорной ситуации, КС РФ прямо указал: «Не только налогоплательщики, но и налоговые органы могут ошибочно оценить наличие у налогоплательщика права на соответствующий налоговый вычет. Такое ошибочное разрешение налоговым органом вопроса об этом праве, основанное в том числе на выборе одного из нескольких вариантов толкования норм налогового законодательства, само по себе не говорит об обмане должностных лиц налогового органа или о злоупотреблении доверием при обращении к ним за разрешением данного вопроса, притом что налогоплательщик представил в налоговый орган документы, не содержащие признаков подделки или подлога, либо не совершил других намеренных действий, специально направленных на создание условий для принятия должностными лицами неверного решения. Неоднократность обращений при указанных обстоятельствах также не свидетельствует как таковая ни об обмане должностных лиц налогового органа, ни о злоупотреблении их доверием» [10].

Вторая спорная ситуация, ставшая предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации, связана с жалобой гражданина И.С. Машукова, оспаривающего как

несоответствующие Конституции РФ [1] ряд статей Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) [2], НК РФ [4] и Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации РФ (далее – ГПК РФ) [5], «поскольку по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, они допускают взыскание с налогоплательщика далее – физического лица по иску прокурора денежных средств в счет возмещения вреда, причиненного публично-правовому образованию в виде недоимки по налогу, списанной в установленном законом порядке, в отсутствие уголовного преследования и таких действий самого физического лица, которые повлекли бы невозможность ее взыскания в предусмотренном налоговым законодательством порядке» [9].

При этом КС РФ, подчеркнув неизбежность соблюдения принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, отдельно указал на необходимость при разрешении споров по искам публично-правовых образований оценивания действий (бездействия) уполномоченных органов, вступающих в правоотношение от имени и в интересах публично-правовых образований. Отсутствие публично-властных злоупотреблений со стороны уполномоченных органов предполагает, по мнению КС РФ, не только надлежащее выполнение ими своих обязанностей, но и отсутствие ошибок, проявление разумности и осмотрительности с их стороны в реализации властных полномочий.

Концептуальной значимостью обладает следующий вывод КС РФ: «Конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы и обязанность налоговых органов обеспечить их взимание между собою связаны, но друг друга не заменяют. Соответственно, и правовые последствия неисполнения обоих видов должностования не могут быть одинаковыми для непосредственно обязанных по ним субъектов, в том числе в отношении возмещения вреда, причиненного их ненадлежащим исполнением. Следовательно, и причинение вреда, выраженного в исчерпании (утрате) бюджетом своих фискальных прав, поскольку и если это прямо связано с ненадлежащим исполнением соответствующими органами их обязанностей по взысканию недоимки, не должно быть вменено иным субъектам, включая налогоплательщиков, имея в виду прямую причину в наступлении такого вреда» [9].

Таким образом, с учетом конституционно-обоснованных позиций, официально выраженных Конституционным Судом Российской Федерации, представляется возможным определить следующие признаки публично-властных злоупотреблений правом в сфере налогообложения:

1. Комплексный характер негативных последствий публично-властных злоупотреблений в сфере налогообложения, вытекающий из сочетающегося в налоговой сфере публично-правового и частно-правового регулирования, а также межотраслевого взаимодействия налогового, гражданского и иных, в том числе, процессуальных отраслей права.

2. Субъектами публично-властного злоупотребления в первую очередь выступают налоговые органы, что вместе с тем не исключает злоупотреблений правом со стороны иных субъектов, опосредованно влияющих на администрирование взимания налога: финансовых органов, органов следствия, прокуратуры и суда.

3. Публично-властное злоупотребление проявляется в формальной, неконституционной реализации властными субъектами своих правомочий.

4. Негативным результатом публично-властного злоупотребления является фактическое противодействие властного субъекта соблюдению баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения либо необеспечение внимательной и ответственной оценки фактических обстоятельств, с которыми закон связывает возникновение, изменение, прекращение прав и обязанностей налогоплательщиков, либо ненадлежащее обеспечение интересов публично-правовых образований.

Полагаем, что выявление сущности данного неконституционного явления есть первый шаг на пути к противодействию публично-властным злоупотреблениям правом.

### **Список литературы**

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г. с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.11.2020).

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (ред. от 27.12.2019 г., с изм. от 28.04.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.11.2020).
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 27.10.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.11.2020).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 20.07.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.11.2020).
5. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 г. № 138-ФЗ (ред. от 31.07.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.11.2020).
6. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.11.2020).
7. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 г. № 138-О «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"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.11.2020).
8. Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 г. № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 – 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.11.2020).
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 г. № 32-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.11.2020).
10. Постановление Конституционного Суда РФ от 22.07.2020 г. № 38-П «По делу о проверке конституционности части третьей статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.А. Литвинова» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.11.2020).
11. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.11.2020).
12. Актуальные проблемы финансового права: учебник / под ред.: А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. М.: ЮСТИЦИЯ, 2019. 482 с.
13. Крусс В.И. Злоупотребление правом: учеб. пособие. М.: Норма, 2010. 175 с.

*Об авторе:*

ЮСТУС Ольга Ивановна – кандидат юридических наук, доцент кафедры конституционного, административного и таможенного права ФГБОУ ВО «Тверской государственной университет» (170100, г. Тверь, ул. Желябова, 33), ORCID: 0000-0002-3112-3112; SPIN-код: 6648-9867; e-mail: [privattv@mail.ru](mailto:privattv@mail.ru)

## ON THE ESSENCE OF PUBLIC-POWER ABUSES OF LAW IN THE FIELD OF TAXATION

O.I. YUSTUS

Tver State University

The article is devoted to the problems of public-power abuses in the field of taxation.

**Keywords:** *abuse of law, public-power abuses in the field of taxation, tax consciousness of a tax payer, balance of public and private interests.*

*About the author:*

YUSTUS Olga – PhD, associate Professor of the Department of constitutional, administrative and customs law of Tver State University (33 Zhelyabova str., Tver, 170100), ORCID: 0000-0002-3112-3112; SPIN-code: 6648-9867; e-mail: [privattv@mail.ru](mailto:privattv@mail.ru).

Юстус О.И. К вопросу о сущности публично-властных злоупотреблений правом в сфере налогообложения // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2020. № 4 (64). С. 47 – 53.