

УДК 347.73

В. В. Нікітін
кандидат юридичних наук,
докторант

Науково-дослідного інституту публічного права

ДО ПРОБЛЕМИ ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Постановка проблеми. Концепція зловживання правом має тривалу історію, її витoki сягають права ще Стародавнього Риму. Саме в рамках останнього було сформульовано декілька вимог щодо здійснення цивільних прав, спрямованих на обмеження можливості зловживання правом: (а) вимога реалізації деяких суб'єктивних прав з обачливістю, з пощадою для того, кого вони обмежують або зачіпають, з тим, аби їх здійснення по можливості не шкодило реалізації прав інших осіб; (б) заборона здійснення права без будь-якої заінтересованості в ньому, що спричиняє певні незручності й завдає шкоди іншим, особливо якщо дії суб'єкта мають на меті заподіяти шкоду та ін. Посилання на неприпустимість зловживання правом міститься в законодавчих актах XVIII–XX століть низки держав (наприклад, у Цивільному уложенні Німеччини, Цивільному кодексі Швеції). У деяких державах (зокрема, у Франції) подібну норму вироблено судовою практикою [1]. Тривала практика існування права повинна була б сприяти формуванню однозначного погляду на зміст поняття «зловживання правом». Проте ще й донині бракує його загальноприйнятого тлумачення і не існує навіть узгодженості щодо доцільності його використання.

Стан дослідження. Окремі проблемні питання ухилення від подвійного оподаткування досліджувались у наукових працях: Ю.Г. Дем'янчука, В. В. Карпова, Л. Л. Лазебник, О. І. Остапенка, Н.А. Падейського, Л. А. Савченко, Є. Я. Сорокіної, Г. П. Толстоп'ятенко, А.А. Шакирянова та багатьох інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, в юридичній літературі малодослідженим є питання зловживання правом у сфері оподаткування.

Саме тому метою статті є: розкрити проблему зловживання правом у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Варто назвати дві основні групи науковців яких об'єднують погляди щодо розуміння поняття «зловживання правом». Представники першої групи (зокрема М. М. Агарков) переконують, що реалізація права не може бути протиправною, а дії, які йменують як «зловживання правом», у дійсності вчинені за межами останнього [2]. На думку М. С. Малєйна, якщо суб'єкт діє в рамках належного йому права, він не зловживає ним. А коли він виходить за встановлені законом межі і таким чином, порушуючи його,

це вже не зловживання правом, а вчинення елементарного правопорушення, за яке має наставати відповідальність [3, с. 160].

До представників другого напрямку можна віднести О. О. Малиновського, з концептуального погляду якого зловживання правом є таким здійсненням суб'єктивного права, яке спричиняє зло, тотожне будь-якій соціальній шкоді, що завдається суспільним відносинам у процесі реалізації права. Отже, зловживання правом розуміється як форма здійснення права всупереч його призначенню, через яку суб'єкт завдає шкоди іншим учасникам суспільних відносин. При цьому до дії останнього вчений відносить не лише різноманітні суб'єктивні права і свободи, а й права, пов'язані зі здійсненням владних повноважень. Протиправне зловживання правом відрізняється від правопорушення тим, що в першому випадку суб'єкт учиняє протиправну дію способом реалізації власного суб'єктивного права і початкова стадія такої реалізації перебуває в рамках закону [4, с. 67–71].

Про зловживання правом розмірковує й інший представник другого напрямку – В. П. Грибанов. Учений підкреслює, що про це явище можна вести мову лише у випадку, коли уповноважений суб'єкт, діючи в межах належного йому суб'єктивного права і в рамках можливостей, які утворюють зміст цього права, використовує певні форми його реалізації, які виходять за межі здійснення прав [5, с. 34]. Саме його тлумачення для більшості російських цивілістів послужило першоосновою для розроблення власних концепцій зловживання правом.

Теорія зловживання правом зародилась і тривалий час розвивалась в рамках виключно цивільного права. Однак із часом її положення поступово почали застосовувати й у сфері публічно-правового регулювання – адміністративного і кримінального права. Можливість і доцільність використання основних засад концепції зловживання правом у процесі регулювання податкових відносин не є загальновизнаною. Одна частина дослідників допускає цю можливість, інша вважає це недоцільним. Так, В. О. Белов розуміє зловживання правом у податкових відносинах як спосіб досягнення антисуспільних, зазвичай протиправних цілей або отримання пільг і привілеїв, не передбачених правовим статусом особи, яка зловживає правом шляхом провадження дій (бездіяльності),

що формально відповідає вимогам закону. Оскільки податок є частиною стягуваного майна платника податків, то й відносини зі сплати останніх, на його думку, є похідними від цивільно-правових відносин. Спираючись на цей факт, правознавець стверджує, що цивільно-правова угода завжди виступає формальною підставою для зловживання правом у податковій сфері [6]. Дещо інше тлумачення запропоновано С. Г. Пепляєвим, поняття «зловживанням правом у сфері оподаткування» трактує як застосування штучних юридичних конструкцій для господарських операцій, що не містять ознак протиправності, але не можуть бути пояснені неподатковими причинами. Подібна поведінка передбачає, що особа, повністю дотримуючись приписів правової норми, діє правомірно, але не отримує юридичного захисту своїх прав, а значить, несе відповідальність за збитки, заподіяні третім особам, оскільки діє на шкоду іншим без правомірної вигоди для себе [7, с. 120].

Прихильники недоцільності використання розглядуваної концепції вважають, що податкове право, не руйнуючи дійсності угоди, має використовувати власний арсенал засобів для боротьби з неприйнятними діями платників. Це твердження є наслідком того, що «інститут цивільного права для припинення податкового зловживання не може застосовуватись, оскільки у призначення суб'єктивного цивільного права не може входити врахування інтересів бюджету» [8, с. 99]. Д. М. Щокін вирізняє такі негативні аспекти запровадження загальної норми про неприпустимість зловживання правом у податкових правовідносинах:

- практично неможливо сформулювати чіткі загальні критерії добросовісності або зловживання правом;

- податкове право не повинно закликати платника податків етично ставитися до інтересів держави, оскільки воно побудоване на примусі, а примус – не кращий спосіб виховання моралі;

- будь-яка податкова оптимізація буде поставлена під сумнів, адже завжди буде присутньою небезпека визнання дій платника податків недобросовісними. Але прагнення платника до мінімізації податкових платежів усіма законними способами є правомірним і виправданим з огляду на первинність права власності порівняно з податковими зобов'язаннями [8, с. 102–103].

Розвиваючи далі подібну аргументацію, С. В. Савсерис наголошує, що податковими правами зловживати неможливо, бо вони надані платникові саме для того, щоб він міг захиститись від держави. Адже в податкових правовідносинах йому завжди протиставляється лише держава, а ця обставина окреслює коло наданих платникові прав: він володіє тільки тим мінімумом останніх, які він може використати – у власних інтер-

есах. Назвати використання податкового права тільки у приватних інтересах зловживанням лише означає позбавити платника податків цього права й захисту [9, с. 79].

В обґрунтування тези про неприпустимість використання конструкції «недобросовісність платника податків», тісно пов'язаної з концепцією зловживання правом, М. В. Корнаухов сформулював такі твердження:

- впровадження категорії «недобросовісність платника податків» було обумовлено не глибокими процесами, а кон'юнктурними причинами;

- для податкового права, поряд із фактичним і волевим, важливим є формально-юридичний аспект, який вносить визначеність у правовідносини;

- поширення на сферу податкового права цивільно-правової концепції недобросовісності з покладеною в її основу ідеєю зловживання правом є помилковим;

- доцільно більш глибоко розробити поняття «зловживання суб'єктивними правами» в сучасній практиці одного з його проявів – необґрунтованого отримання прав і переваг [10, с. 39].

Контраргументи щодо доцільності використання досліджуваної у сфері оподаткування концепції, на нашу думку, є доволі переконливими. Це частково підтверджується й тим фактом, що у світовій практиці вирішення цього питання в більшості випадків схиляється до уникнення використання норм інституту зловживання правом у податкових відносинах. При цьому на заміну згаданій концепції перевага надається розробленню в рамках податкового права норм окремих податкових інститутів, спрямованих на запобігання такій поведінці платників податків, що наносить суттєву шкоду фіскальним інтересам держав.

Основним же аргументом який фактично унеможливує використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування, мже послужити те, що в Україні діє конституційний принцип визначеності податкового законодавства. Адже згідно зі ст. 67 Конституції України кожен повинен сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, установлених законом [11]. Ця конституційна норма відповідає зобов'язаннями держави, взятим нею на себе згідно з ч. 1 ст. 1 Протоколу № I до Конвенції про захист прав людини і основних свобод, якою передбачено, що кожна фізична і юридична особа має право мирно володіти своїм майном [12]. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності, інакше як в інтересах суспільства й на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. А оскільки концепція зловживання правом у сфері оподаткування не може запропонувати чітких, однозначних та об'єктивних критеріїв для її застосування на практиці, потенційним результатом її

використання у процесі регулювання податкових відносин може стати порушенням права на мирне володіння майном. Особливістю міжнародних податкових договорів у цьому контексті полягає в тому, що вони у процесі визнання їх частиною національного законодавства не втрачають своєї міжнародно-правової природи. Подібні угоди, укладаються на міждержавному рівні, а тому й зобов'язаними їх положеннями можуть бути лише договірні держави, не приватні особи, які в таких випадках фактично є третьою стороною стосовно міждержавних правочинів.

Викладене не дає достатньо підстав наголосувати на неможливості або щонайменше на недоцільності поширення у вітчизняних реаліях без додаткового визначення об'єктивних і однозначних підстав застосування цієї концепції на сфері як оподаткування в цілому, так і міжнародного оподаткування, зокрема. При цьому варто вказати на наявність у сфері міжнародного оподаткування власного категоріального апарату на позначення ситуацій, за якої платник податку зменшує суму податкового зобов'язання або взагалі не сплачує податків, використання якого є загальноновизнаним з 80-х років минулого століття.

Уникнення оподаткування має місце, якщо платник обходить податкову подію або податкову норму (або ж отримує податкові пільги неналежним чином), використовуючи протиріччя між фактичними обставинами й формою податкового закону й фактично спотворюючи цим зміст останнього.

Ухилення від сплати податків відбувається, коли платник не декларує або не сплачує податків, що підлягають сплаті на підставі реалізованої податкової події. У деяких випадках він приховує обов'язок сплатити податок або здійснює уявні (удавані) операції чи схеми з метою приховати його від податкових органів (наприклад, підробляє офіційні документи).

Розмежування понять «уникнення оподаткування» й «ухилення від сплати податків» запропоновано фахівцями Європейської конфедерації податкових консультантів. За їх підходом уникнення оподаткування – це дії, які, з одного боку, суворо додержуються букви закону, а з другого – суперечать самому його духу, а тому є недопустимими (незаконними), хоча й не злочинними, на відміну від ухилення від сплати податків. Згідно з європейською податковою практикою, в усіх інших випадках платники мають законне право мінімізувати податкове навантаження, яке визнається Судом ЄС.

Деякий інший підхід використовує канадський законодавець у п. 2 ст. 245 Акта щодо податку на прибуток, у якому наводить перелік операцій з уникнення оподаткування, до яких відносять: а) операції, що мають своїм прямим чи непрямим наслідком отримання податкової переваги, за ви-

нятком тих, які можуть розглядатися як здійснені чи укладені переважно в *bona fide* цілях, що не передбачають одержання останньої; б) сукупність операцій, які мають своїм прямим чи непрямим наслідком отримання податкової переваги, крім випадків, коли відповідні операції можуть розглядатися як здійснені чи укладені переважно в *bona fide* цілях, що не передбачають одержання останньої [13, с. 132].

Стаття 24 Загального податкового закону Іспанії закріплює таке тлумачення категорії «уникнення оподаткування»: «Факти, вчинки або законні операції, здійснені як зловживання податковим законом, не повинні як ставати перепорою для застосування податкового правила, якого намагались уникнути, так і давати підстави для фіскальних переваг, для отримання яких їх було використано». Посил Порівняно з німецьким та іспанським законодавством. Канада оперує більш виваженим підходом у формулюванні виваженого й чіткого законодавчого визначення понять «уникнення оподаткування» і «податкова вигода». Своїм підходом щодо цього Іспанія вводить у податкове законодавство цивільно-правову категорію «зловживання законом», що не можна визнати виправданим з названих нами раніше причин. Загальне правило щодо протидії уникненню оподаткування закріплено також у національному законодавстві Австралії й Нової Зеландії.

Використання концепції уникнення оподаткування, на думку фахівців Міжнародної торгової палати, має відповідати декільком умовам, як-от: застосування відповідних правил повинно бути обмеженим лише випадками, коли бракує економічного змісту й ділової мети операції; процедурні правила мають бути однаковими й постійно застосовуваними, а довільне переведення тягаря доказування не дозволяється; неприйнятним є оскарження нормативно закріплених податкових стимулів у контексті запобігання зловживанням; виведені з-під дії спеціальні правила проти зловживань операції не повинні оспорюватися щодо відповідності будь-яким іншим подібним загальним правилам; державам, які застосовують загальні правила, спрямовані на запобігання зловживанням, теж належить ввести у своє законодавство систему, яка дозволяла б платникові податків перевіряти правомірність тієї чи іншої операції шляхом звернення до компетентного органу в межах установленого періоду часу; якщо Договірні держави уповноважать одна одну на застосування власних правил, спрямованих проти зловживання правом у податкових відносинах, ці правила слід чітко визначити та узгодити з вимогами принципу рівності [13, с. 134–135].

Висновок. Таким чином, зловживання правом у сфері оподаткування є не дуже перспективною концепцією з огляду на її цивільно-правове

походження і на брак у ній чітких кваліфікаційних критеріїв, які дозволяли б відмежовувати це явище від інших моделей правової поведінки. Відмінність цивільно- й публічно-правових відносин додатково зумовлює складність адаптації інституту зловживання правом до специфіки податкової регламентації. Значно перспективнішим у цьому контексті є використання концепції уникнення оподаткування за умов чіткого закріплення її вихідних положень у податковому законодавстві. Аргументами на користь служать такі твердження:

- концепція уникнення оподаткування не передбачає звернення до цивільно-правових конструкцій, що сприяє значно більшій визначеності порядку її застосування;

- концепція є загальноприйнятою у світі, хочай із деякими винятками (приміром, у Франції доктрина неприпустимості зловживання правом визнається загально-правовим принципом і тому може застосовуватись у сфері податкових відносин);

- використання доктрини зловживання правом у сфері податкових відносин найчастіше матиме наслідком збільшення значення суддівського розсуду у процесі розгляду конкретних прав.

Література

1. Погребняк С. Втілення принципу добросовісності в праві. *Вісник Академії правових наук України*. Харків, 2006. № 2. С. 13–24.
2. Агарков М. М. Проблема злоупотребления правом в советском гражданском праве. *Известия Академии наук СССР. Отделение экономики и права*. 1946. № 6. С. 424–436.
3. Малейн Н. С. Юридическая ответственность и справедливость. Москва : Юрид. лит., 1992. 215 с.
4. Малиновский А. А. Злоупотребление субъективным правом (теоретико-правовое исследование). Москва : Юрлитинформ. 2007. 352 с.
5. Грибанов В. П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. Москва : Рос. право, 1992. 207 с.
6. Белов И. А. Злоупотребление правом в налоговой сфере. *Арбитражная практика*. 2002. № 1. С. 33–40.
7. Налоговые споры: опыт России и других стран : по материалам междунар. науч.-практ. конф., 12–13 сент. 2007 г. Москва / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. 235 с.
8. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учеб. пособие. Москва : Пресс, 2002. 252 с.
9. Савсерис С. Н. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. Москва : Статут, 2007. 191 с.
10. Корнаухов М. И. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина. Кострома : КГУ им. Н. А. Некрасова, 2006. 115 с.
11. Конституція України : [від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР] : станом на 15.01.2020 р. : відповідає офіц. тексту. Харків : Право, 2020. 76 с.
12. Протокол до Конвенції про захист прав людини і основних свобод : від 20.03.1952 р. (зі змінами внес. Протоколом № 11). *Офіційний вісник України*. 2006. № 32. Ст. 2372.
13. Селезень П. О. Співвідношення концепцій зловживання правом та уникнення від оподаткування. *Публічне право*. 2011. № 3. С. 129–136.

Анотація

Нікітін В. В. До проблеми зловживання правом у сфері оподаткування. – Стаття.

У статті, спираючись на аналіз наукових поглядів вітчизняних та зарубіжних вчених, розглянуто проблему зловживання правом у сфері оподаткування. Констатовано, що зловживання правом у сфері оподаткування є не дуже перспективною концепцією з огляду на її цивільно-правове походження і на брак у ній чітких кваліфікаційних критеріїв, які дозволяли б відмежовувати це явище від інших моделей правової поведінки. Наголошено, що уникнення оподаткування має місце, якщо платник обходить податкову подію або податкову норму (або ж отримує податкові пільги неналежним чином), використовуючи протиріччя між фактичними обставинами й формою податкового закону й фактично спотворюючи цим зміст останнього. Ухилення від сплати податків відбувається, коли платник не декларує або не сплачує податків, що підлягають сплаті на підставі реалізованої податкової події. У деяких випадках він приховує обов'язок сплатити податок або здійснює уявні (удавані) операції чи схеми з метою приховати його від податкових органів (наприклад, підробляє офіційні документи). Зроблено висновок, що зловживання правом у сфері оподаткування є не дуже перспективною концепцією з огляду на її цивільно-правове походження і на брак у ній чітких кваліфікаційних критеріїв, які дозволяли б відмежовувати це явище від інших моделей правової поведінки. Відмінність цивільно- й публічно-правових відносин додатково зумовлює складність адаптації інституту зловживання правом до специфіки податкової регламентації. Значно перспективнішим у цьому контексті є використання концепції уникнення оподаткування за умов чіткого закріплення її вихідних положень у податковому законодавстві. Аргументами на користь служать такі твердження: концепція уникнення оподаткування не передбачає звернення до цивільно-правових конструкцій, що сприяє значно більшій визначеності порядку її застосування; концепція є загальноприйнятою у світі, хоча й із деякими винятками (приміром, у Франції доктрина неприпустимості зловживання правом визнається загально-правовим принципом і тому може застосовуватись у сфері податкових відносин); використання доктрини зловживання правом у сфері податкових відносин найчастіше матиме наслідком збільшення значення суддівського розсуду у процесі розгляду конкретних прав.

Ключові слова: податкові права, зловживання правом, сфера оподаткування, подвійне оподаткування.

Summary

Nikitin V. V. To the problem of abuse of rights in the field of taxation. – Article.

The article, based on the analysis of scientific views of domestic and foreign scientists, considers the problem of abuse of rights in the field of taxation. It is stated that the abuse of the right in the field of taxation is not a very promising concept given its civil origin and the lack of clear qualification criteria that would distinguish this phenomenon from other models of legal behavior. It is emphasized that tax avoidance occurs if a taxpayer circumvents a tax event or tax rule (or receives tax benefits improperly), using the contradictions between the facts and the form of tax law and in fact distorting the content of the latter. Tax evasion occurs when the taxpayer does not declare or does not pay taxes payable on the basis of the realized tax event. In some cases, it conceals the obligation to pay the tax or carries out imaginary

transactions or schemes in order to conceal it from the tax authorities (for example, forging official documents). It is concluded that the abuse of rights in the field of taxation is not a very promising concept given its civil origin and the lack of clear qualification criteria that would distinguish this phenomenon from other models of legal behavior. The difference between civil and public law relations additionally determines the difficulty of adapting the institution of abuse of rights to the specifics of tax regulation. Much more promising in this context is the use of the concept of tax avoidance, provided that its initial provisions are clearly enshrined in tax legislation. The following statements are arguments in favor: the

concept of tax avoidance does not provide for recourse to civil law structures, which contributes to much greater certainty of the procedure for its application; the concept is generally accepted in the world, although with some exceptions (for example, in France the doctrine of inadmissibility of abuse of rights is recognized as a general principle of law and therefore can be applied in the field of tax relations); the use of the doctrine of abuse of rights in the field of tax relations will often result in an increase in the importance of judicial discretion in the process of considering specific rights.

Key words: tax rights, abuse of law, sphere of taxation, double taxation.