

Олендер І.Я.

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДСТАВИ НЕПРИПУСТИМОСТІ ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИНАХ

У роботі автором проаналізовано питання зловживання правом у податкових правовідносинах. У контексті досліджуваного питання розглянуто поняття «усунення подвійного оподаткування» у широкому і вузькому значенні. Автором акцентовано увагу на відсутності загальноприйнятого тлумачення терміна «зловживання правом», що зумовлює складність визначення можливості застосування цієї концепції до податкових відносин. У дослідженні виокремлено дві основні групи поглядів щодо розуміння поняття «зловживання правом»: здійснення права не може бути протиправним, а ті дії, що називають зловживанням правом, насправді вчинено за межами права; зловживання правом є таким здійсненням суб'єктивного права, яке спричиняє зло, тобто жне будь-якій соціальній шкоді, що завдається суспільним відносинам у процесі реалізації права. У статті встановлено, що недоцільність використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування зумовлено тим, що податкове право, не руйнуючи дійсності угоди, повинно використовувати власний арсенал засобів для боротьби з неприйнятними діями платників податків. Автор вказує на унеможливлення використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування дією в Україні конституційного принципу визначеності податкового законодавства. Акцентовано увагу на наявності специфіки регулювання податкових відносин у міжнародних податкових договорах, які в процесі визнання їх частиною національного законодавства не втрачають своєї міжнародно-правової природи. У статті науковцем вказано на наявність у сфері міжнародного оподаткування власного загальновизнаного категоріального апарату на позначення ситуацій, у яких платник податку зменшує суму податкового зобов'язання або взагалі не сплачує податків. За результатами проведеного дослідження автор дійшов висновку про неможливість і недоцільність поширення концепції зловживання правом на сферу як оподаткування загалом, так і міжнародного оподаткування зокрема у вітчизняних реаліях без додаткового визначення об'єктивних і однозначних підстав її застосування.

Ключові слова: податкові відносини, податкове законодавство, зловживання правом, міжнародне оподаткування, податковий обов'язок.

Постановка проблеми. Питання зловживання правом у податкових правовідносинах є неоднозначним. Загальноприйняте тлумачення згаданого терміна відсутнє, що зумовлює складність визначення можливості застосування цієї концепції до податкових відносин. Тому визначення суті зловживання правом є необхідним для встановлення можливості визнання поведінки платника недобросовісною під час виконання ним податкового обов'язку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним підґрунтям для цієї статті стали праці вітчизняних та іноземних учених-юристів, таких як: М.М. Агарков, І.А. Белов, В.П. Грибанов, В.Г. Климентьева, М.І. Корнаухов, Н.С. Малєїн, А.А. Малиновський, С.Г. Пепеляєв, С. Погребняк, С.Н. Савсерис, Д.М. Щокін та інші. Під час дослідження наукових праць із питань зловживання правом у податкових правовідносинах необхідно

звертати увагу на те, що податкові відносини перебувають у постійному розвитку, їх правове регулювання набуває удосконалення, що зумовлює потребу перегляду багатьох питань під іншим кутом зору.

Постановка завдання. Метою статті є визначення суті зловживання правом та встановлення можливості визнання поведінки платника недобросовісною під час виконання ним податкового обов'язку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття «усунення подвійного оподаткування» має два значення: вузьке і широке. У вузькому сенсі усунення подвійного оподаткування – застосування спеціальних методів, що дають змогу врахувати раніше сплачений податок за однією і тією ж податковою базою за один і той же податковий період під час повторного оподаткування. Правове регулювання усунення подвійного оподатку-

вання передбачає прийняття відповідних правових норм, на підставі яких виникла можливість подвійного оподаткування доходів, що усувається шляхом застосування відповідних методів, які дають змогу врахувати раніше сплачений податок під час повторного оподаткування. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування здійснюється у межах як національного, так і міжнародного права.

У широкому розумінні поняття «усунення подвійного оподаткування» включає в себе як заходи щодо усунення вже наявного подвійного оподаткування (усунення подвійного оподаткування), так і заходи щодо запобігання подвійному оподаткуванню (уникнення подвійного оподаткування).

Щоб не допустити можливість міжнародного подвійного оподаткування, держави укладають двосторонні або багатосторонні міжнародні договори, що передбачають або усунення подвійного оподаткування, або способи його уникнення. Можливе також усунення подвійного оподаткування на рівні міжнародних організацій, міжнародних союзів (наприклад, у межах Європейського Союзу) та інших об'єднань держав [1, с. 24–25].

У сучасних умовах поглиблення глобалізаційних процесів в економіці та ускладнення форм провадження господарської діяльності податкові органи повинні володіти дієвим арсеналом засобів у частині забезпечення контролю за сплатою податків і зборів. Лише за таких умов стає можливим належне фінансування виконання державою власних функцій. Водночас порядок застосування таких засобів повинен бути чітко визначений з метою забезпечення дотримання балансу інтересів держави та платників податків. У цьому контексті особлива роль відводиться нормам, які спрямовані на запобігання таким моделям поведінки платників податків, у яких вимоги податкового законодавства формально дотримуються, однак їхні цілі виходять за межі тих, що передбачалися законодавцем під час прийняття відповідної норми. Про загрозливий масштаби подібної практики в українських реаліях свідчить той факт, що, за підрахунками експертів, щорічні втрати державного бюджету від використання з метою виведення капіталу норм лише договору про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Кіпром можуть становити до 3 млрд дол. США. Звідси стає очевидною потреба у вдосконаленні наявних засобів контролю з боку податкових органів за належним використанням норм податкового законодавства платниками податків,

що є загальною тенденцією серед держав – членів ОЕСР. Здійснення такого кроку є неможливим без проведення чіткого розмежування понять, які застосовуються в податковому праві з метою обмеження кількості випадків агресивного податкового планування.

Концепція зловживання правом має тривалу історію, її витоки сягають прагматичних Стародавнього Риму. Саме в межах останнього було сформульовано декілька вимог щодо здійснення цивільних прав, спрямованих на обмеження можливості зловживання правом: вимога реалізації деяких суб'єктивних прав із обачливістю, з «пощадою» для того, кого вони обмежують або зачіпають, із тим, аби їх здійснення за можливості не шкодило здійсненню прав інших осіб; заборона здійснення права без будь-якої зацікавленості в ньому, що спричиняє незручності та 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 ст. низки держав (наприклад, Німецьке цивільне уложення, Швейцарський цивільний кодекс). У деяких державах (наприклад, у Франції) подібну норму вироблено судовою практикою [2, с. 13–24].

Тривала практика існування повинна була би сприяти формуванню єдиного погляду на зміст поняття «зловживання правом», але донині відсутнє загальноприйняте тлумачення згаданого терміна і немає навіть узгодженості щодо доцільності його використання. Варто зазначити, що є дві основні групи поглядів щодо розуміння поняття «зловживання правом».

Представники першої групи, зокрема М.М. Агарков, зауважують, що здійснення права не може бути протиправним, а ті дії, що називають зловживанням правом, насправді вчинено за межами права [3, с. 424–436]. На думку М.С. Малєїна, якщо суб'єкт діє в межах належного йому права, то він не зловживає своїм правом, або він виходить за межі, встановлені законом, і таким чином, порушуючи закон, не зловживає правом, а вчиняє елементарне правопорушення, за яке повинна наставати відповідальність [4, с. 60].

До представників другого напрямку можна віднести О.О. Малиновського, з концептуального погляду якого зловживання правом є таким здійсненням суб'єктивного права, яке спричиняє зло, тож саме будь-якій соціальній шкоді, що завдається суспільним відносинам у процесі реалізації права. Звідси зловживання правом розуміється як форма реалізації права в суперечності з його призначен-

ням, через яку суб'єкт завдає шкоди іншим учасникам суспільних відносин. При цьому до його дії він відносить не лише різноманітні суб'єктивні права і свободи, а й права, пов'язані з реалізацією владних повноважень. Протиправне зловживання правом відрізняється від правопорушення тим, що суб'єкт у цьому разі вчиняє протиправну дію способом реалізації власного суб'єктивного права, і початкова стадія його реалізації перебуває в межах закону [5, с. 67–71].

Про зловживання правом, як вказує інший представник другого напрямку – В.П. Грибанов, може йтися лише у разі, коли уповноважений суб'єкт, діючи в межах належного йому суб'єктивного права, в межах тих можливостей, які утворюють зміст цього права, використовує такі форми його реалізації, котрі виходять за межі здійснення права [6, с. 34]. Саме його тлумачення стало першоосновою для розроблення власних концепцій зловживання правом більшості російських цивілістів.

Теорія зловживання правом зародилась і тривалий час розвивалась в межах винятково цивільного права, однак із часом її положення поступово почали застосовувати й у сфері публічно-правового регулювання (адміністративного та кримінального права). Однак можливість і доцільність використання основних засад концепції зловживання правом у процесі регулювання податкових відносин не є загальновизнаною. Одна частина науковців допускає можливість використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування, інша – ні. 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, через провадження дій (бездіяльності), що формально відповідає вимогам закону. Оскільки податок є частиною стягуваного майна платника податків, то й відносини зі сплати податку, на його думку, є похідними від цивільно-правових відносин. На основі цього факту автор стверджує, що цивільно-правова угода завжди виступає формальною підставою для зловживання правом у податковій сфері [7, с. 33–40]. Дещо інше тлумачення запропоновано С.Г. Пепляєвим, який у поняття «зловживанням правом у сфері оподаткування» вносить застосування штучних юридичних конструкцій для господарських операцій, які не містять ознак протиправності, але не можуть бути пояснені неподатковими причинами. Подібна поведінка «передбачає, що особа, повністю сліду-

ючи приписам правової норми, діє правомірно, але не отримує юридичного захисту своїх прав і відповідно несе відповідальність за збитки, заподіяні третім особам, оскільки діє на шкоду іншій особі без правомірної вигоди для себе» [8, с. 120].

Прихильники недоцільності використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування вважають, що податкове право, не руйнуючи дійсності угоди, повинно використовувати власний арсенал засобів для боротьби з неприйнятними діями платників податків. Таке 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» [9, с. 99]. Д.М. Щокін вирізняє такі негативні аспекти запровадження загальної норми про неприпустимість зловживання правом у податкових правовідносинах: 1) практично неможливо сформулювати чіткі загальні критерії добросовісності або зловживання правом; 2) податкове право не повинно закликати платника податків етично ставитися до інтересів держави, оскільки воно побудоване на примусі, а примус – не кращий спосіб виховання моралі; 3) будь-яка податкова оптимізація буде поставлена під сумнів, оскільки завжди буде присутньою небезпека визнання дій платника податків недобросовісними. Але прагнення платника податків до мінімізації податкових платежів усіма законними способами є правомірним і виправданим з огляду на первинність права власності над податковими зобов'язаннями [9, с. 102–103].

Розвиваючи далі подібну аргументацію, С.В. Савсерис вказує, що податковими правами неможливо зловживати, оскільки вони надані платнику податків саме для того, щоб він міг захиститися від держави. Адже в податкових правовідносинах платнику податків завжди протиставляється лише держава, і ця обставина визначає коло наданих платнику прав – він володіє лише тим мінімумом прав, які він може використати лише у власних інтересах. Назвати використання податкового права тільки у приватних інтересах зловживанням лише означає позбавити платника податків цього права і захисту [10, с. 79].

М.В. Корнаухов в обґрунтування тези про неприпустимість використання категорії «недобросовісність платника податків», тісно пов'язаної з концепцією зловживання правом, сформулював такі твердження: 1) впровадження категорії «недобросовісність платника податків» було зумовлено не глибинними процесами,

а кон'юнктурними причинами; 2) для податкового права, поряд із фактичним і вольовим, важливим є формально-юридичний аспект, який вносить визначеність у правовідносини; 3) поширення на сферу податкового права цивілістичної концепції недобросовісності з покладеною в її основу ідеєю зловживання правом є помилковим; 4) доцільно більш глибоко розробити поняття «зловживання суб'єктивними правами» в сучасній практиці одного з його проявів – необґрунтованого отримання прав і переваг [11, с. 39].

На нашу думку, контраргументи щодо доцільності використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування є доволі переконливими, що частково підтверджується і тим фактом, що у світовій практиці вирішення цього питання здебільшого схиляється до уникнення використання норм інституту зловживання правом у податкових відносинах. При цьому на заміну згаданій концепції перевага віддається розробленню в межах податкового права норм окремих, власне податкових інститутів, спрямованих на запобігання такій поведінці платників податків, що завдає істотної шкоди фіскальним інтересам держав.

Основним же аргументом, який фактично унеможлиблює використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування, є 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 і розмірах, установлених законом. Ця конституційна норма відповідає зобов'язаннями України, взятим нею на себе згідно із ч. 1 ст. 1 Протоколу № I до Конвенції про захист прав людини й основних свобод, яка передбачає, що кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше, як в інтересах суспільства, і 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, то потенційним результатом її використання у процесі регулювання податкових відносин може стати порушення

права на мирне володіння майном. Особливою специфікою в цьому контексті володіють міжнародні податкові договори, які в процесі визнання їх частиною національного законодавства не втрачають своєї міжнародно-правової природи. А оскільки їх укладено на міждержавному рівні, то й зобов'язані їх положеннями можуть бути лише договірні держави, але не приватні особи, які в таких випадках фактично є третьою стороною стосовно міждержавних договорів.

Викладене дає досить підстав стверджувати про неможливість або, щонайменше, недоцільність поширення концепції зловживання правом на сферу як оподаткування загалом, так і міжнародного оподаткування зокрема у вітчизняних реаліях без додаткового визначення об'єктивних і однозначних підстав її застосування. При цьому варто вказати на наявність у сфері міжнародного оподаткування власного категоріального апарату на позначення ситуацій, у яких платник податку зменшує суму податкового зобов'язання або взагалі не сплачує податків, використання якого є загальноновизнаним з 1980-х років.

Висновки. Загальноприйняте тлумачення терміна «зловживання правом» відсутнє, і немає узгодженості щодо доцільності його використання. Недоцільність використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування зумовлено тим, що податкове право, не руйнуючи дійсності угоди, повинно використовувати власний арсенал засобів для боротьби з неприйнятними діями платників податків. Крім того, податковими правами неможливо зловживати, оскільки вони надані платнику податків саме для того, щоб він міг захиститися від держави, яка завжди протиставляється платнику податків у податкових правовідносинах. Використання концепції зловживання правом у сфері оподаткування унеможлиблюється дією в Україні конституційного принципу визначеності податкового законодавства. Таким чином, поширення концепції зловживання правом на сферу як оподаткування загалом, так і міжнародного оподаткування зокрема у вітчизняних реаліях без додаткового визначення об'єктивних і однозначних підстав її застосування є неможливим або щонайменше недоцільним.

Список літератури:

1. Климентьева В.Г. Финансово-правовое регулирование устранения двойного налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2009. С. 24, 25. 216 с.
2. Погребняк С. Втілення принципу добросовісності в праві. *Вісник Академії правових наук України*. 2006. № 2. С. 13–24.
3. Агарков М.М. Проблема злоупотребления правом в советском гражданском праве. *Известия АМ СССР Отделение экономики и права*. 1946. № 6. С. 424–436.

4. Малейн Н.С. Юридическая ответственность и справедливость. М.: Манускрипт. 1992. 246 с. С. 160.
5. Малиновский А.А. Злоупотребление субъективным правом (теоретико-правовое исследование). М.: Юрлитинформ. 2007. 352 с. С. 67–71.
6. Грибанов В.П. Пределы осуществления и защиты гражданских нрав / В. П. Грибанов. М.: Статут, 1992. 284 с. С. 34.
7. Белов И.А. Злоупотребление правом в налоговой сфере. *Арбитражная практика*. 2002. № 1. С. 33–40.
8. Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам Междунар. науч.-практ. конф. 12–13 сентября 2007 г. Москва: Сборник / Сост. М. В. Завязочникова; под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Статут, 2008. 235 с. С. 120.
9. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве : [учебное пособие] / Д.М. Щекин / под ред. С.Г Пепеляева. М.: Академический правовой университет, 2002. 252 с. С. 99.
10. Савсерис С.Н. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М.: Статут, 2007. 191 с. С. 79.
11. Корнаухов М. И. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина. Кострома : КГУ им. Н. А. Некрасова. 2006. 115 с. С. 39.

Olender I.Ya. CONCEPTUAL GROUNDS OF ABUSE OF RIGHTS INADMISSIBILITY IN TAX RELATIONS

In the scientific work the author analyzes the issue of abuse of rights in tax relations. In the context of the research question, the concept of “elimination of double taxation” in a broad and narrow sense is considered. The author emphasizes the lack of a common interpretation of the term “abuse of rights”, which makes it difficult to determine the applicability of this concept to tax relations., which is called an abuse of law, is actually committed outside the law; Abuse of a right is the exercise of a subjective right that causes evil, identical to any social damage caused to public relations in the process of realization of the right. The article states that the inexpediency of using the concept of abuse of rights in the field of taxation is due to the fact that tax law, without destroying the validity of the agreement, should use its own arsenal of tools to combat unacceptable actions of taxpayers. The author points out the impossibility of using the concept of abuse of rights in the field of taxation by the constitutional principle of certainty of tax legislation. Emphasis is placed on the specifics of regulating tax relations in international tax treaties, which in the process of recognizing them as part of national legislation do not lose their international legal nature. In the article, the scientist points to the presence in the field of international taxation of its own generally accepted categorical apparatus to indicate situations in which the taxpayer reduces the amount of tax liability or does not pay taxes at all. According to the results of the study, the author came to the conclusion that it is impossible and inexpedient to spread the concept of abuse of the right to taxation in general and international taxation, in particular in domestic realities without further definition of objective and unambiguous grounds for its application.

Key words: tax relations, tax legislation, abuse of rights international taxation, tax liability.