

Сахно Д. С.,  
соискатель кафедры финансового права  
Университета государственной фискальной службы

## СОДЕРЖАНИЕ И СУЩНОСТЬ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯ ПРАВОМ В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ

### CONTENT AND ESSENCE OF LAW ABUSE IN TAX RELATIONS

Статья посвящена исследованию явления злоупотребления в сфере налоговых правоотношений. Проанализировано содержание и сущность злоупотребления правами в налогообложении, сформулирована авторская дефиниция понятия «злоупотребление правом в налоговых отношениях». Продемонстрировано, что с объективной стороны соответствующее деяние может совершаться как в форме действий, так и бездействия, а его субъектом выступают как налогоплательщики, так и контролирующие органы, и их должностные лица.

**Ключевые слова:** налоговые правоотношения, права и обязанности участников налоговых правоотношений, злоупотребления в налоговом праве, налогоплательщики, контролирующие органы.

Статью посвящено дослідженню явища зловживання у сфері податкових правовідносин. Проаналізовано зміст і сутність зловживання правами в оподаткуванні, сформульовано авторську дефініцію поняття «зловживання правом у податкових відносинах». Продемонстровано, що з об'єктивного боку відповідне діяння може відбуватися як у формі дій, так і бездіяльності, а його суб'єктом є як платники податків, так і контролювальних органів та посадових осіб.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, права й обов'язки учасників податкових правовідносин, зловживання в податковому праві, платники податків, які контролюють органи.

The article is devoted to the study the phenomenon of abuse in the field of tax relations. The content and essence of the law abuse in taxation are analyzed, the author's definition of the concept «law abuse in tax relations» is formulated. It has been demonstrated that, from the objective side, the corresponding act can be performed both in the form of actions and inaction, and its subjects can be both taxpayers and controlling authorities and their officials.

**Key words:** tax law relations, rights and duties of participants of tax law relations, abuse in tax law, taxpayers, controlling authorities.

**Вступление.** Сфера налоговых отношений очень важна для обеспечения жизнедеятельности современного общества, формирования доходов публичного территориального образования, выполнения его задач и функций. В то же время налогообложение представляет собой динамическую в аспекте развития правового регулирования и разнородную с позиции состава участников среду. Это выражается в том, что в процессе налогообложения образуются, с одной стороны, конфликты публичного и частных интересов, а с другой – могут возникать проблемы законодательной техники и различные правовые коллизии. Такое положение вещей становится очень плодотворной средой для использования участниками налоговых отношений предоставленных им прав вопреки цели регулирования и охраны налоговых отношений, что приводит к возникновению явления злоупотребления правами в налоговых отношениях, что, будучи на границе налоговых правонарушений и преступлений, таковыми не является.

**Постановка задачи.** Целью статьи является характеристика содержания и сущности явления злоупотребления правами в налоговых отношениях, выработка авторского понятия термина «злоупотребление правом в налоговых отношениях».

**Результаты исследования.** Проблема злоупотребления правом в отраслях права, которые так или иначе регулируют имущественные отношения известна давно. Обычно злоупотребление в праве возникает в праве гражданском и опасность этого явления при-

вела к его законодательному запрету в положениях гражданских кодексов многих стран мира. В то же время и в налоговых отношениях, которые в сущности являются властно-имущественными, также встречается эта проблема, в результате которой страдают их качество правового регулирования и охраны. Разница лишь в том, что субъектами злоупотреблений выступают или налогоплательщики, или контролирующие органы и их должностные лица, а как следствие таких действий всегда страдает публичный интерес государства и территориальных громад.

Истоки проблемы злоупотребления в налогообложении коренятся в наличии разноплановых интересов их участников, могут быть и правомерными, и неправомерными. Правомерными интересами участников налоговых отношений являются те, которые выражены в их правовом статусе как непосредственно закрепленные права, свободы, а также те законные интересы, что прямо не выражены в форме предписаний актов национального налогового законодательства, однако вытекают из сущности последних.

Большое значение для понимания объемов правомерных интересов субъекта налоговых правоотношений (в первую очередь налогоплательщиков и приравненных к ним лиц) имеют действующие международные договоры Украины относительно устранения двойного налогообложения, сотрудничества правительств и органов исполнительной власти по противодействию налоговым правонару-

шением и уклонению от уплаты налогов. А общую комплексную объединяющую роль для обеспечения прав, свобод и законных интересов налогоплательщиков выполняет такой международно-правовой документ, как Конвенция о защите прав человека и основных свобод [1]. Именно на основе норм Конвенции, протоколов и приложений к ней Европейским судом по правам человека осуществляется защита прав налогоплательщиков на мирное открытое владение свои имуществом, свободу и предсказуемость экономической (хозяйственной) деятельности, личное достоинство. Тем самым, ограничивается потенциальный произвол государства и контролирующих органов относительно взимания налогов, возложение налогового бремени и размеров налогов, которые должны перечислить в бюджеты их налогоплательщики.

Среди практики Европейского суда по правам человека следует особо подчеркнуть запрет производства дискриминационной налоговой политики и производить взимание налогов в таких размерах, которые были бы для плательщиков неоправданно высокими и приобретали признаки конфискации законно полученного дохода [2]. В данном аспекте мы уже поднимаемся на уровень налогово-правовых, а также общеправовых принципов и, в конце концов, касаемся сущности верховенства права. Одними из проявлений последнего в налоговых отношениях являются принципы равенства налогообложения, нейтральности налогообложения, социальной справедливости, закрепленных в статье 4 Налогового кодекса Украины как основы отечественного налогового законодательства [3]. В соответствии с ними, во-первых, должны исключаться любые проявления налоговой дискриминации, для чего обеспечивается одинаковый подход ко всем налогоплательщикам независимо от социальной, расовой, национальной, религиозной принадлежности, формы собственности юридического лица, гражданства физического лица, места происхождения капитала; во-вторых, установление налогов и сборов должно происходить таким образом, который не влияет на увеличение или уменьшение конкурентоспособности налогоплательщика; в-третьих, установление налогов и сборов необходимо проводить в соответствии с платежеспособностью налогоплательщиков [3].

Связь этих налоговых принципов с верховенством права происходит благодаря таким его составляющим, как равенство, справедливость, соразмерность преследуемой цели публичного интереса и используемых для ее достижения правовых средств. Важность этого единства основ налогово-правового регулирования в Украине и принципа верховенства права состоит в том, что в этих принципах концентрируется общечеловеческая ценность права в налоговых отношениях и поэтому их трудно переоценить. Эту позицию неоднократно обосновывали в своих работах известные специалисты в области налогового права, а также использовал в своей правоприменительной практике Европейский суд по правам человека.

Общее представление о позиции финансово-правовой доктрины на роль данных принципов можно составить из тезиса И.И. Кучерова о том, что недопустимо установление налогов и сборов, имеющих различные условия их исчисления и уплаты на основе дифференциации налогоплательщиков по каким-либо признакам, отличным от тех, что характеризуют их налоговую способность [4, с. 174]. В этом выводе ученого мы видим как прямую отсылку к принципу равенства и недопущения налоговой дискриминации, так и необходимость обеспечивать сущностное единство между правовой формой и экономическим содержанием налога. В конечном итоге здесь следует иметь в виду, что налогообложение является фактически единственным законным ограничением права собственности лица.

О подобной сущности налогообложения прямо говорится во многих решениях Европейского суда по правам человека, а также подчеркивается учеными, которые занимались соответствующей проблематикой. Так, Н.А. Фоминова указывает, что «налогообложение выступает единственной законной формой безусловного ограничения такого важнейшего конституционного права, как право собственности» [5, с. 2]. Это позволяет ученой сделать такой принципиальный вывод, что «именно и только в процессе налоговых правоотношений определяется как та мера собственности физического лица или организации, которая подлежит изъятию в публичных целях, так и тот объем собственности, ограничение которой не допускается» [5, с. 2]. Такая роль налогообложения фактически становится возможной и объясняется действием вышеуказанных принципов налогообложения и верховенства права в налоговых отношениях. Поэтому для факта правомерности интереса и поведения участников налоговых отношений не менее важно и то, чтобы такое поведение не только отвечало правам и законным интересам, но и осуществлялось в духе неуклонного следования налогово-правовым и общеправовым принципам. Это должно исключать любое злоупотребление своими правами со стороны субъектов налоговых отношений и использование предоставленных налоговым законодательством субъективных прав налогоплательщиками и властных полномочий контролирующими органами вопреки их назначению, что, как правило, обусловлено желанием субъекта налоговых отношений к достижению своего частного или квазипубличного интереса, который лишь по форме внешнего выражения может соответствовать букве закона, однако не по своему содержанию.

В то же время для исследования проблемы злоупотребления в налоговых отношениях и предоставления определения самому термину «злоупотребление правами в налоговых отношениях» нужно провести четкую границу между злоупотребления правами в налогообложении и теми противоправными интересами и противоправным поведением участников налоговых отношений, которые приводят к образованию состава налоговых правонарушений и преступлений, являются прямыми основаниями для

привлечения виновных лица к ответственности за нарушение налогового законодательства. Нарушение предписаний налоговых норм причиняет обществу существенный вред, поэтому государство вынуждено определять для виновных лиц меру их юридической ответственности, применяя к ним меры государственного принуждения. Как отмечает О.И. Юстус, которая исследовала институт финансово-правовой ответственности налогоплательщиков, особенностью подобных мероприятий в области налогообложения является защита собственником своих средств, защита государством своих основ существования – централизованных денежных фондов [6].

В соответствии со статьей 109 Налогового кодекса Украины, налоговыми правонарушениями признаются противоправные деяния (действия или бездействия) налогоплательщиков, налоговых агентов, и / или их должностных лиц, а также должностных лиц контролирующих органов, которые привели к невыполнению или ненадлежащему выполнению требований, установленных настоящим Кодексом и другим законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы. Совершение налогоплательщиками, их должностными лицами и должностными лицами контролирующих органов нарушений законов по вопросам налогообложения и нарушений требований, установленных другим законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы, влечет за собой ответственность, предусмотренную этим Кодексом и другими законами Украины [3]. Значимость таких защищаемых интересов позволяет применять за нарушение налогового законодательства такие виды юридической ответственности: уголовную, административную и финансовую, о чем прямо указано в пункте 111.1 статьи 111 Налогового кодекса Украины [3]. Если первый вид ответственности применяется исключительно за совершение налогового преступления, то административная и финансовая ответственность, как правило, наступает за совершение налогового проступка, но финансовые санкции могут применяться наряду и независимо от административной или уголовной ответственности.

Из приведенного законодательного определения налогового правонарушения мы видим, что оно означает противоправное деяние, повлекшее неисполнение или ненадлежащее исполнение диспозиций налогово-правовых норм, то есть избрание участником налоговых отношений поведения, которое не соответствует требованиям налогового законодательства. М.П. Кучерявенко подчеркивает, что основанием ответственности является виновное, предусмотренное законом общественно опасное деяние, имеющее определенные юридические признаки. Как совокупность этих признаков выступает состав правонарушения. В свою очередь правонарушением является именно деяния людей, включая два варианта поведения: активное действие субъекта или юридически значимое бездействие. Подобное поведение может быть отнесено к правонарушению

только при условии его общественной опасности, то есть при условии нанесения вреда налоговым отношениям. Причиняя вред обществу, правонарушитель создает юридическую опасность или злоупотребляет правом [7, с. 335].

Налоговым правонарушением деяние становится при образовании им состава и одновременного наличия его четырех элементов: объекта, объективной стороны, субъекта и субъективной стороны. В теории налогового права объектом налоговых правонарушений признаются отношения, составляющие порядок реализации налоговой обязанности налогоплательщиком, порядок исчисления, уплаты, взимания налогов, налоговой отчетности и налогового контроля, и фактически охватывающие процесс формирования централизованных денежных фондов за счет налогов и сборов [7, с. 337]. Объективная сторона налогового правонарушения, как указывает М.П. Кучерявенко, показывает его извне. Содержание объективной стороны составляет противоправное деяние, его общественно вредные последствия, причинная связь между деянием и наступившими последствиями, характеризующая противоправностью действия субъекта, за которое установлена юридическая ответственность [7, с. 337]. Важно, что субъектом налоговых правонарушений могут быть как налогоплательщики и приравненные к ним лица, так и должностные лица контролирующих органов, о чем говорится в пункте 109.2 статьи 109 Налогового кодекса Украины, а субъективная сторона таких правонарушений характеризуется наличием вины лица, как его психического отношения к содеянному. Так, общими признаками налоговых правонарушений являются: 1) общественная опасность деяния; 2) его противоправность; 3) виновность; 4) наказуемость.

В отличие от налоговых правонарушений, злоупотребления правом в налоговых отношениях не образует состава налогового правонарушения, поскольку такое деяние формально соответствует признакам правомерного поведения, а также то, что совершено лицом при злоупотреблении своими налоговыми правами, не может быть рассмотрено как содержащее объективную сторону преступления или правонарушения. Так, злоупотребление правом в налогообложении причиняет и вред охраняемым общественным отношениям, а также содержит наличие вины лица – субъекта налоговых правоотношений, что позволяет говорить о необходимости вывода злоупотребления налоговыми правами и полномочиями в особый вид противоправного поведения в сфере налогообложения – поведения, которое не является налоговым преступлением или налоговым правонарушением, однако вызывает необходимость его прекращения и применения праввосстановительных санкций.

Так, предоставляется возможность сформулировать авторскую дефиницию того, что является злоупотреблением правом в налогообложении. Таким злоупотреблением является использование участником налоговых отношений предоставленных ему субъективных прав или закрепленных за ним властных полномочий в сфере налогообложения во-

преки их назначению и цели регулирования и охраны налоговых отношений, которое с формальной стороны соответствует законному поведению лица и поэтому не образует состава налогового правонарушения, однако по своим общественно вредным последствиям оказывает угрозу нормальному развитию налоговых отношений, а потому требует реагирования уполномоченных органов для преекания соответствующего поведения участника налоговых отношений и применения мер налогового правосоставления.

На такую сущность злоупотребления в сфере налогообложения указывают и другие ученые, которые касались соответствующей проблематики. Так, Н.А. Фомина подчеркивает, что о злоупотреблении правом со стороны субъекта налоговых правоотношений (независимо от его правового статуса) можно говорить тогда, когда этот субъект осуществляет действия за пределами компетенции, предоставленной законом, реализует субъективные права в противоречии с их назначением либо с целями правового регулирования. Подобные действия субъектов налоговых правоотношений не могут быть рассмотрены как правонарушения. Последствия признания их ненадлежащими не должны приравниваться к последствиям налогового правонарушения, то есть санкция за совершение таких действий не должна носить карательный характер (как по форме, так и по содержанию). Речь может идти лишь о правовосстанавливающей санкции. Подобному поведению налогоплательщика нужно воспрепятствовать, однако в силу их формально законного характера вводить наказание за их совершение неверно. Изменены могут быть лишь налоговые последствия. [5, с. 20]. Эти налоговые последствия касаются необходимости возобновления права стороны налоговых правоотношений, чьи правомерны ожидания и законные

интересы были нарушены ненадлежащим использованием прав противоположной стороной. А для привлечения лица к юридической ответственности (и тем самым признания его действий правонарушением), по уместному замечанию Н.А. Фоминой, совершенное деяние должно быть не только противоправным, но и наказуемым. Именно наличие признака наказуемости наряду с противоправностью превращает злоупотребление правом в правонарушение [5, с. 20]. Учитывая это, отсутствует юридическое основание для признания злоупотребления правом правонарушением или преступлением. Однако оправданным является вмешательство уполномоченных государственных органов в развитие налоговых правоотношений, где выявлен факт злоупотребления их участником предоставленными ему правами или полномочиями.

**Выводы.** Таким образом, предоставляется возможность утверждать, что злоупотребление правами в сфере налогообложения, будучи вызванным конфликтностью интересов участников налоговых правоотношений, выражается в использовании лицом предоставленных ему прав или полномочий вопреки их назначению и такое поведение мешает охране и нормальному развитию налоговых отношений. При этом, учитывая формальное соответствие поведения лица предписаниям налогово-правовых норм, злоупотребление правом не образует состава налогового правонарушения, однако вред для налоговых правоотношений соответствующего поведения и его несоответствие публичному интересу или законным частным интересам вызывает необходимость выделения злоупотребления правом в отдельную категорию неправомерного поведения лица, которое должно пресекаться и, при необходимости, влечет применение мер налогового правосоставления.

#### ЛИТЕРАТУРА:

1. Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 года. URL: zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995\_004 (дата обращения: 23.10.2018).
2. Решение Европейского суда по правам человека по делу «Галл против Венгрии» от 25.06.2013 г. URL: hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-121777 (дата обращения: 23.10.2018).
3. Налоговый кодекс Украины от 2 декабря 2010 г., № 2755-VI. Голос України. 2010. № 229–230.
4. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): моногр. Москва: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.
5. Фомина Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2009. 25 с.
6. Юстус О.И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.12. Саратов, 1997. 179 с.
7. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник. Харків: Право, 2012. 528 с.