# ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИНАХ: ТЕОРІЯ ТА МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА

***РОССІХІН Василь Васильович - д.ю.н., професор, Заслужений працівник освіти України, проректор з інноваційно-корпоративної роботи та адміністрування Харківського національного університету радіоелектроніки***

***БОНДАРЕНКО Ірина Миколаївна - д.ю.н., доцент, доцент кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого***

***РОССІХІНА Галина Володимирівна - д.ю.н., професор, професор кафедри державно-правових дисциплін Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна***

***УДК 346***

***DOI: https://doi.org/10.32782/ep.2024.2.54***

*У статті досліджено правову природу та характерні ознаки зловживання правом у податкових відносинах, що є актуальною проблемою для сучасних національних податкових систем та міжнародного співтовариства. Зловживання правом у податковій сфері, хоча формально і не є незаконним, може призводити до значних втрат податкових надходжень і порушення принципів справедливості та рівності оподаткування. Це явище набуло особливої актуальності у зв'язку з глобалізацією та зростанням ролі транснаціональних корпорацій, які часто застосовують агресивне податкове планування та використовують правові лазівки, щоб мінімізувати свої податкові зобов'язання. Проведено порівняльний аналіз національних та міжнародних підходів до визначення, кваліфікації та протидії зловживанням правом у податковій сфері. Основна увага приділяється методам, що застосовуються в країнах Європейського Союзу для виявлення випадків зловживання та впровадження превентивних заходів. Зокрема, розглянуто правові та судові інструменти, які дозволяють виявити та нейтралізувати податкові зловживання, включаючи уникнення сплати податків, агресивне податкове планування та інші види недобросовісної податкової поведінки.*

*В статті досліджено правові механізми, що дозволяють державам розширити свої можливості в протидії податковим зловживанням, а також заходи для посилення міжнародного співробітництва та обміну інформацією між податковими органами. Розглянуто сучасні виклики та тенденції в боротьбі зі зловживанням правом у податковій сфері, зокрема в умовах цифровізації економіки. Автори пропонують конкретні рекомендації для вдосконалення національних та міжнародних підходів до протидії податковим зловживанням.*

*У висновках наведено рекомендації для підвищення ефективності правозастосування у податковій сфері, зокрема вдосконалення законодавчих механізмів, спрямованих на обмеження агресивного податкового планування, а також розширення повноважень судових органів у розгляді справ, пов'язаних із зловживанням податковими правами. Запропоновано посилення контролю за діяльністю транснаціональних корпорацій і забезпечення прозорості у фінансових операціях, що сприятиме зміцненню податкової дисципліни та укріпленню принципу верховенства права.*

*Ключові слова: зловживання правом, податкові відносини, податки, уникнення оподаткування, агресивне податкове планування, правові інструменти.*

## Вступ

Загальновідомо, що податкові відносини є одним із ключових аспектів сучасної правової та економічної системи, оскільки саме завдяки оподаткуванню забезпечується фінансування державних витрат і розвиток суспільних благ. У той же час податкові відносини є особливо вразливими до ризиків зловживання правом. Зловживання правом у податковій сфері передбачає дії, що формально відповідають законодавчим вимогам, але насправді спрямовані на уникнення або мінімізацію податкових зобов'язань, порушуючи загальні принципи справедливості та рівності в оподаткуванні. Суть такого зловживання полягає в використанні податкових норм, прогалин у праві та правових лазівок у власних інтересах, що, хоча й не є прямо незаконним, має негативні наслідки для суспільства.

Актуальність проблеми зловживання правом у податковій сфері зумовлена зростанням складності глобальної економіки, розвитком транснаціональних компаній та поширенням цифрових технологій, які ускладнюють відстеження реальних податкових зобов'язань. Питання мінімізації податкових зобов'язань стало настільки поширеним, що отримало власну назву – податкове планування, яке може бути як допустимим, так і агресивним. Агресивне податкове планування передбачає використання таких складних схем, як трансфертне ціноутворення, залучення офшорних юрисдикцій, а також численні податкові лазівки, що дозволяють значно зменшити податкове навантаження.

На міжнародному рівні проблеми боротьби з податковими зловживаннями набувають особливої уваги, оскільки відсутність скоординованих підходів між державами створює умови для податкової конкуренції та навіть ухилення від сплати податків. Такі міжнародні організації, як ОЕСР та ЄС, розробляють комплексні заходи, спрямовані на боротьбу зі зловживанням правом у податковій сфері, впроваджуючи, зокрема, Антибазову директиву (ATAD) та проект BEPS, які встановлюють єдині стандарти для попередження податкових зловживань. Проте ці заходи потребують постійного вдосконалення, зокрема у зв'язку з новими викликами цифрової економіки та глобалізації.

Мета даної статті – дослідити теоретичні та практичні аспекти зловживання правом у податковій сфері, а також порівняти підходи до вирішення цієї проблеми в різних юрисдикціях. Дослідження охоплює як аналіз правових інструментів, так і міжнародні тенденції, зокрема в країнах Європейського Союзу та в рамках ОЕСР. Основна увага приділяється особливостям та недолікам існуючих механізмів боротьби зі зловживанням правом у податковій сфері, а також рекомендаціям щодо вдосконалення нормативно-правових актів. Хоча зловживання правом традиційно є категорією приватного права, ми можемо спостерігати застосування цього інституту в європейському публічному праві.

## Виклад основного матеріалу

Історично зловживання правом спостерігалося ще за часів римського права і своїми витоками було пов'язане з правом власності. Потім воно поширилося на все приватне право. Якщо податки і податкове право існують стільки, скільки існує наше суспільство, то спроби зменшити податки повинні були бути завжди. Описуючи зловживання правом і порівнюючи різні підходи, важливо враховувати відмінності між правовими системами та національними юрисдикціями. Варто відзначити ще один факт: податкове право в Україні розглядається як частина публічного права, на відміну від деяких західних юрисдикцій. Більше того, згідно з деякими думками, загальне право не має загальної доктрини зловживання правом.

«Зловживання» – це риторичний прийом, метою якого є вираження незгоди з певним, але законним, здійсненням прав. На думку Хуі Лінг Маккарті (Hui Ling McCarthy) (аналізує зловживання правами у зв'язку з плануванням ПДВ), досі не існує точного визначення поняття «зловживання правами» [1]. Натомість, прецедентне право ЄС розвивається, формулюючи

обставини, за яких може мати місце зловживання.

Чеський автор Зденек Пулкрабек посилається на французьке визначення, яке трактує зловживання правом широко і розглядає намір завдати комусь шкоди як ознаку зловживання правом. Спосіб досягнення цієї мети (наміру) пов'язаний зі створенням ситуації, яка відрізняється від початкової, тобто ми бачимо реконструкцію або симуляцію. Межу між законною та незаконною поведінкою дуже важко знайти, оскільки існують законні способи зменшення податкової бази (або дотримання інших правил як за буквою, так і за духом) [2, с. 34].

Зловживання правом покладається на закон, який має певні недоліки, та повинно впливати, по-перше, на сам закон (денонсація), по-друге, на поведінку особи, яка має право, і особи, яка зобов'язана щось зробити (регулювання), та, по-третє, на виконання закону. Зловживання правом пов'язане з поведінкою уповноваженої особи або з поведінкою зобов'язаної особи, з їхньою позицією, з одностороннім актом або іншими діями (запереченням, протестом, повідомленням, відмовою, клопотанням, позовом тощо). Важливо відповісти на питання, що є зловживанням правами і як застосовується цей принцип. Зловживати можна лише правами – там, де немає права (закону), немає і зловживання. Зміст права може бути визнаний виключно за конкретних обставин, зловживання правом не є абстрактною категорією. Відступ від порушеного права може бути повним або частковим.

Існують й інші поняття, схожі на зловживання правом, або інші терміни для тих самих чи подібних ситуацій. Назвемо деякі з них: злий умисел, помилковий умисел, відсутність добросовісності, залякування, переслідування. Особливо в податковому праві слід звернути увагу на правило протидії ухиленню від сплати податків (яке відрізняється від ухилення). Зловживання може стосуватися як матеріального, так і процесуального права.

Зловживання правом в основному пов'язане з інтерпретацією права. Метою ж тлумачення закону є пошук і забезпечення реалізації намірів законодавця, а найкращим доказом цих намірів є мова закону [3]. Щодо зловживання правами, П. Ласок підкреслює, що інтенсивність нерівності в ситуації зловживання правами повинна бути настільки великою, що єдиним розумним поясненням здійснення права є домінуюча мета заподіяння шкоди іншій особі. П. Ласок дійшов висновків, що:

1. Різниця між визначенням права та зловживанням правом є нечіткою, зловживання правом краще виражається в конкретних видах обмеження його здійснення, при цьому важлива не правова природа походження обмеження, а його обґрунтування.

2. Немає жодних підстав для того, щоб державні органи перебували в різному правовому становищі – іншим поняттям є зловживання владою, а не правом, відмінності в поняттях є скоріше матеріальними, ніж формальними.

3. Зловживання правом ґрунтується на меті, що суперечить меті, якій слугує право, або на його надмірному чи непропорційному використанні.

4. Необхідно підкреслити матеріальні відмінності в конкретних випадках.

5. Концепція зловживання правами не придатна для спілкування, тобто поведінка потерпілих осіб не є об'єктом цієї концепції, принаймні в публічному праві [4].

Коріння питання зловживання у податкових відносинах слід шукати в економічній та соціальній реальності. З юридичної точки зору, концепція зловживання правом або подібні концепції, такі як доктрина фіктивності, доктрина fraus legis або доктрина «превалювання сутності над формою» (доктрина дисимуляції) спостерігаються в багатьох юрисдикціях, незалежно від їхнього змісту.

Ухилення від сплати податків є проблемою для всіх країн. Вони починають з того, що проводять межу між «пом'якшенням» як законним зменшенням податків, «ухиленням» як брехнею про свої доходи та «уникненням», яке знаходиться між цими двома поняттями і означає створення

штучних транзакцій для зменшення податків.

Федеральний податковий процесуальний кодекс Німеччини в параграфі 42 встановлює загальні правила боротьби з ухиленням від сплати податків [5]. В свою чергу Австралія є прикладом активної судової системи та зусиль уряду у боротьбі з ухиленням від сплати податків. Нинішній режим боротьби з ухиленням від сплати податків в Австралії складається з трьох компонентів:

1. Платник податків повинен отримати пільгу;

2. вигода має бути отримана від схеми;

3. схема має бути створена платником податків з єдиною метою – отримати податкову вигоду.

Основна увага приділяється домінуючій меті.

У Франції зловживання правом ґрунтується на розумності і є важливим судовим інструментом. Зловживання правом має дві основні форми: соціальне зловживання і навмисне зловживання, спрямоване на заподіяння шкоди третій стороні. У середині XIX століття Касаційний суд Франції постановив, що податкова адміністрація не може оскаржувати вибір платника податків. Кілька років по тому той самий суд дійшов протилежних висновків і визнав право податкової адміністрації перевіряти справжню суть угоди. Параграф L 64 Загального податкового кодексу з 1981 року уповноважує податкову адміністрацію:

а) не брати до уваги юридичний акт, спрямований на приховування доходу або прибутку;

б) характеризувати операцію відповідно до її справжнього характеру [6].

Для досудового врегулювання було створено Консультативний комітет з питань припинення зловживань правом, а тягар доказування покладався на платника податків. З 1963 року штраф у розмірі 100% був збільшений до 200% за операції, пов'язані зі зловживанням правом. З 1981 року Державна рада Франції постановила, що зловживання правом включає також випадки, коли:

1) документи, надані платником податків, є фіктивними;

2) документи не є фіктивними, але вони не можуть бути пояснені або виправдані будь-якою іншою причиною, окрім виключної і навмисної мети зменшення або уникнення податків. Санкції передбачають збільшення податку на 80%.

Однак посилання на інші справи свідчать про те, що пріоритет Договору про заснування ЄС та його принципу свободи заснування не завжди узгоджується із зусиллями країн-членів ЄС. Всі члени ЄС мають антиухильні правила, але на практиці вони не визначають сферу застосування своїх положень, і в багатьох державах застосовується загальний принцип зловживання правом. Правила боротьби з ухиленням від сплати податків часто стосуються транскордонних ситуацій, а доктрини, що застосовуються в державах-членах, можуть призвести до невиправданих обмежень свободи заснування.

Що ж спільного у всіх визначеннях зловживання правом? Це намір: отримати перевагу шляхом створення штучної ситуації.

Межа між мінімізацією податків та ухиленням від сплати податків дуже тонка. Різні інтереси повинні бути збалансовані, а запобігання ухиленню від сплати податків повинно бути послідовним, передбачуваним і справедливим, щоб платники податків могли керувати своїми справами розумно, впевнено і добросовісно. Для країн-членів ЄС збалансування є ще більш складним завданням. Вони повинні балансувати між своїм законодавством та законодавством ЄС (особливо враховуючи свободу заснування). Підхід Суду ЄС є формалістичним і дозволяє ухилятися від сплати податків. Незалежно від наявності положень, що містять мету, призначення статуту (закону), ця мета завжди відома (вона полягає в тому, щоб збирати податки). Негативною стороною цільового підходу (або необмеженого загального правила боротьби з ухиленням від сплати податків) є те, що така інтерпретація завжди призводить до результату на користь податкової адміністрації. Чим нижчі по-

даткові ставки та ширша база оподаткування, тим менша схильність платників податків до спроб ухилитися від сплати податків. Дехто припускає, що платників податків провокують податкові ставки та законодавство. Проте досвід (у США) свідчить, що зниження ставок не призводить просто до зменшення ухилення від сплати податків. Законодавство має працювати в реальному світі, в тому числі політичному. Іншою проблемою є величезна кількість законодавчих актів.

**Висновки**

Аналіз зловживання правом у податкових відносинах показав, що цей феномен є однією з ключових проблем, яка підриває стабільність податкової системи, зменшує надходження до бюджету та негативно впливає на соціальну справедливість. Зловживання правом проявляється через численні практики агресивного податкового планування, які, хоча й є формально законними, суперечать принципам добросовісності та справедливого оподаткування. Зокрема, застосування схем трансфертного ціноутворення та використання офшорних юрисдикцій дозволяє компаніям значно знижувати свої податкові зобов'язання, що створює дисбаланс у податковому навантаженні та порушує принцип рівності.

Міжнародний досвід у боротьбі зі зловживанням правом свідчить про потребу в уніфікації підходів та тісній співпраці між країнами. Ініціативи ЄС та проект BEPS, є важливими кроками в цьому напрямку, але вони потребують адаптації до умов цифрової економіки та глобальної торгівлі. Однією з основних рекомендацій є подальший розвиток системи обміну інформацією між державами, що дозволить більш ефективно контролювати транснаціональні податкові операції та уникати ухилення від сплати податків.

Також важливо вдосконалювати національні законодавчі механізми та посилювати роль судової влади у виявленні та покаранні податкових зловживань. Наприклад, впровадження норм, які обмежують можливості агресивного податкового планування та стимулюють прозорість у веденні фінансової діяльності, є важливим кроком для запобігання зловживанням. Збільшення прозорості та доступності інформації про податкові платежі та фінансові операції також сприятиме посиленню громадського контролю та укріпленню довіри до податкової системи.

У результаті, для успішної боротьби зі зловживанням правом у податкових відносинах потрібен комплексний підхід, який включає вдосконалення законодавства, міжнародну співпрацю, а також залучення суспільства до контролю за виконанням податкових зобов'язань. Лише таким чином можна забезпечити ефективне функціонування податкової системи та сприяти зміцненню принципу верховенства права в суспільстві.

**Література**

1. Hui Ling McCarthy. Abuse of rights – the effect of the doctrine on VAT planning. From the British Tax Review published by Sweet & Maxwell in May 2007. BTR, 2007. №.2. 160 p. Режим доступу: http://www.taxbar.com/documents/Abuse_of_Rights_Doctrine_on_VAT_Planning_Hui_Ling_McCarthy.pdf

2. Pulkrábek Z. Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. 158 p.

3. Dean, Steven and Solan, Lawrence M., Tax Shelters and the Code: Navigating between Text and Intent. Virginia Tax Review, Vol. 26, pp. 879–904, 2007; Brooklyn Law School, Legal Studies Paper No. 69. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=9587.

4. Paul Lasok: *Abuse of Rights in EC Law – Origins and History.* http://www.monckton.com/docs/library/AbuseRightsJune06PL.pdf

5. Abgabenordnung – AO (Федеральний податковий процесуальний кодекс Німеччини). Режим доступу: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/

6. Code général des impôts (Загальний податковий кодекс Франції). Режим доступу: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/

***SUMMARY***

*The article examines the legal nature and distinctive features of abuse of rights in tax relations, a pressing issue for modern national tax systems and the international community. Abuse of rights in the tax sphere, although formally not illegal, can lead to significant tax revenue losses and violate the principles of fairness and equality in taxation. This phenomenon has become particularly relevant due to globalization and the growing influence of multinational corporations, which often engage in aggressive tax planning and exploit legal loopholes to minimize their tax obligations. The article presents a comparative analysis of national and international approaches to defining, classifying, and counteracting abuse of rights in the tax sphere. Special focus is given to the methods applied in European Union countries for identifying instances of abuse and implementing preventive measures. Specifically, the article examines legal and judicial instruments that allow authorities to detect and neutralize tax abuse, including tax avoidance, aggressive tax planning, and other forms of unscrupulous tax practices.*

*The article explores legal mechanisms that enable states to enhance their capacity to counter tax abuse and measures aimed at strengthening international cooperation and information exchange between tax authorities. It also discusses current challenges and trends in combating abuse of rights in the tax sphere, especially in the context of the digitalization of the economy. The authors provide specific recommendations for improving national and international approaches to preventing tax abuse.*

*The conclusion includes recommendations for increasing the effectiveness of law enforcement in the tax sector, including improvements to legislative mechanisms targeting aggressive tax planning, as well as expanding the authority of judicial bodies in cases related to tax abuse. Enhanced monitoring of multinational corporations and ensuring transparency in financial operations are proposed, which would strengthen tax discipline and uphold the rule of law.*

*Keywords: abuse of law, abuse of rights, tax relations, taxation, tax avoidance, aggressive tax planning, legal instruments.*