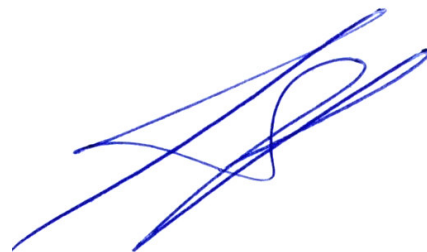


ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ



**САХНО Дмитро Сергійович**

УДК 347.73

**ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ  
У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата юридичних наук

Ірпінь – 2019

Дисертація є рукописом.

Робота виконана в Університеті державної фіскальної служби України,  
Державна фіскальна служба України.

*Науковий керівник:* доктор юридичних наук, професор  
**Дмитрик Ольга Олександрівна**,  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого, професор  
кафедри фінансового права.

*Офіційні опоненти:* доктор юридичних наук, професор  
**Коломоєць Тетяна Олександрівна**,  
Запорізький національний університет,  
декан юридичного факультету;

кандидат юридичних наук  
**Ханова Раїса Федорівна**,  
Касаційний адміністративний суд  
у складі Верховного Суду,  
суддя.

Захист відбудеться «10» жовтня 2019 р. о 9 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Університету державної фіскальної служби України за адресою: 08201, вул. Садова, 55, м. Ірпінь, Київська область.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Університету державної фіскальної служби України за адресою: 08201, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область.

Автореферат розіслано «9» вересня 2019 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради



**Т. О. Мацелик**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** У сучасному світі значення і роль, яку виконують податкові відносини, складно переоцінити. Якісне й ефективне правове регулювання оподаткування стає надважливим завданням будь-якої держави. При цьому треба здійснити належне регулювання й охорону податкових відносин, забезпечити втілення в них усіх загальнолюдських цінностей права й високих стандартів, зумовлених зазначенням України як суверенної й незалежної, демократичної, соціальної, правової держави (ст. 1 Конституції).

Організація безперебійного і стабільного функціонування податкових відносин виключно в рамках податкового законодавства відповідно до його засад і принципу верховенства права на практиці стає дуже складним завданням, якому заважають такі негативні явища, як недосконалість цього законодавства й ненайкращий рівень правової культури учасників податкових відносин. За цих умов останні породжують таке небажане явище правової дійсності, як зловживання правом, для ефективної протидії якому на рівні податкового правозастосування потрібно його дослідження на доктринальному рівні.

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження послужили наукові розробки таких вітчизняних і зарубіжних фахівців з фінансового права, загальної теорії держави і права, конституційного, цивільного й адміністративного права: С. С. Алексєєва, В. Т. Білоуса, Р. Буссе, Ф. В. Веніславського, Л. К. Воронової, П. М. Годме, К. Демейер, О. О. Дмитрик, В. С. Журавського, Т. О. Коломоєць, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, Є. В. Лакушевої, Д. Ларо, Н. Г. Лукової, І. О. Луніної, О. В. Малька, А. Маржереза, Ю. В. Оніщика, О. П. Орлюк, С. Г. Пепеляєва, О. В. Петришина, Є. В. Порохова, О. Ф. Скакун, Д. Д. Толкачова, Н. О. Фомінової, Р. Ф. Ханової, М. М. Хміля, О. І. Юстус, Л. С. Явича та ін.

Незважаючи на значимість розуміння сутності, причин і способів протидії зловживанню правами в податкових відносинах і необхідності допомоги податково-правової доктрини практиці податкового правозастосування, проблема зловживання правом у податкових відносинах у сучасній вітчизняній науці фінансового права в комплексному вигляді, з аналізом усіх основних форм можливих зловживань як платників податків, так і контролюючих органів досі не провадилось. Згадати можна лише окремі статті зарубіжних авторів, які розглядали ті чи інші аспекти зловживання правом у конституційних, податкових і цивільних відносинах. Отже, брак вітчизняних комплексних досліджень порушеної проблематики дозволяє стверджувати, що здійснення доктринального вивчення цього феномену правової дійсності є актуальним і вкрай необхідним.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.** Дисертація відповідає Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», схваленій Указом Президента України від 12 січня 2015 р., № 5/1215. Робота виконана на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України і є складником науково-дослідної теми кафедри «Правове регулювання фінансової відповідальності в Україні» (номер державної реєстрації 0111U010391).

Тема дисертаційної роботи затверджена на засіданні вченої ради

Університету державної фіскальної служби України (протокол № 1 від 28 січня 2016 р.). Редакція теми розглянута координаційним бюро Національної академії правових наук України, має позитивний відгук щодо актуальності й коректності її формулювання й доцільності дослідження як дисертації за спеціальністю 12.00.07.

**Мета і задачі дослідження.** *Мета* дисертації полягає в поглибленні наукових знань і комплексному розробленні теоретичних положень стосовно феномену зловживання правом у податкових правовідносинах, у підготовці науково обґрунтованих пропозицій з удосконалення чинного фінансового законодавства. Відповідно до цієї мети поставлено такі *задачі*:

- визначити природу й сутність податкових правовідносин як сфери зловживання правом;
- охарактеризувати публічний і приватні інтереси суб'єктів податкових відносин;
- сформулювати поняття «зловживання правом в оподаткуванні» й відмежувати його від суміжних категорій; здійснити класифікацію зловживань правом у податкових відносинах;
- навести форми зловживання платниками податків своїми правами при виконанні податкового обов'язку;
- розглянути види зловживань платниками податків при оскарженні рішень і дій контролюючих органів;
- указати на різновиди зловживань контролюючими органами в регулятивних податкових правовідносинах;
- окреслити шляхи зловживань контролюючими органами в охоронних податкових правовідносинах.

*Об'єктом дослідження* виступають суспільні відносини, що виникають при реалізації платниками податків своїх прав, виконанні ними свого податкового обов'язку, а також діяльності контролюючих органів з адміністрування податків і зборів.

*Предметом дослідження* є зловживання правом у податкових правовідносинах.

*Методи дослідження.* Для досягнення поставлених цілей у процесі дослідження застосовано загальнонаукові і спеціальні методи наукового пізнання: діалектичний, порівняльно-правовий, системно-структурний, формально-юридичний. За допомогою *діалектичного методу* визначено природу й сутність податкових правовідносин, надано характеристику публічному і приватному інтересам суб'єктів податкових відносин, сформульовано поняття «зловживання правом в оподаткуванні» (підрозділи 1.1; 1.2; 1.3). *Порівняльно-правовий метод* задіяно для з'ясування особливостей різних форм зловживання правом учасниками податкових відносин (підрозділи 2.1; 2.2; 3.1; 3.2). *Системно-структурний метод* дозволив провести відмежування поняття «зловживання правом» від суміжних категорій, а також розробити класифікацію зловживань правом у податкових відносинах (підрозділ 1.3). При аналізі нормативно-правових джерел дослідження й характеристиці форм зловживань правом з боку учасників податкових відносин у нагоді став *формально-юридичний метод*, який надав

можливості виявити особливості чинного законодавства і його недоліки, що сприяють зловживанню правом в оподаткуванні, позначити шляхи вдосконалення вітчизняного податково-правового регулювання (підрозділи 2.1; 2.2; 3.1; 3.2).

*Нормативну основу* дисертації становлять Конституція України, Податковий кодекс України, інші нормативно-правові акти.

*Емпіричну базу* складають рішення Конституційного Суду України, Верховного Суду України, Європейського суду з прав людини, Суду Європейського союзу, інших судових органів.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Дисертація є першою в Україні фундаментальною науковою роботою, в якій комплексно розглянуто явище зловживання правом у податкових правовідносинах. У результаті проведеного поглибленого вивчення існуючого матеріалу отримано й виносяться на захист положення й висновки, що мають наукову новизну.

*Уперше:*

- упроваджено поняття «механізм зловживання правом у податкових правовідносинах», під яким розуміється сполучення правових засобів, способів, форм і протиправних інтересів учасників податкових відносин, за допомогою яких на етапі правозастосування відбувається підміна законної мети використання права чи владного повноваження на протиправні особисті чи квазіпублічні інтереси;

- продемонстровано, що зловживання правом у податкових правовідносинах не можна розглядати як форму правової поведінки особи, оскільки правова поведінка – це поведінка, що заснована на праві й відповідає меті правового регулювання суспільних відносин. Доведено, що зловживання правом виступає різновидом неправомірної поведінки, родовою категорією якої виступає поняття «юридично значуща поведінка»;

- проведено відмежування юридичної відповідальності і юридичних наслідків зловживання правом у податкових правовідносинах: якщо юридична відповідальність (як передбачені санкціями норм права несприятливі наслідки особистого, майнового чи організаційного характеру, яких зазнає особа за вчинене правопорушення) за зловживання правом учасником податкових відносин настає за найбільш шкідливі й небезпечні випадки протиправної поведінки (що має сприйматись у широкому розумінні і включати злочини й інші правопорушення, що у своїй основі виникають унаслідок зловживання правами чи владними повноваженнями), то певні юридичні наслідки (передовсім у застосуванні правопоновлювальних заходів) мають наставати в кожному разі виявлення зловживання правом з боку учасника податкових відносин;

- розглянуто зловживання правом як індикатор якості правового регулювання оподаткування, стану правової свідомості, ефективності податкового законодавства й реалізації складників принципу верховенства права в податкових правовідносинах;

- обґрунтовано тезу, що в розрізі публічного інтересу норми податкового права превалюють над нормами тих галузей права (переважно права приватного, а не публічного), в яких формуються належні платникам податків об'єкти

оподаткування. Боротьба і протидія зловживанням, правопорушенням і неправомірній поведінці у сфері податкових відносин має пріоритет над зловживаннями правом і правопорушенням в інших галузях права. При одночасному виявленні ознак зловживань і протиправної поведінки в царині оподаткування та в інших галузях права саме застосуванню санкцій за податкові зловживання і правопорушення має приділятися першочергова увага з відповідним застосуванням санкцій правопоновлювальних (у випадках учинення зловживання) і каральних (за вчинення податкових правопорушень);

– доведено, що зловживання правом у податкових правовідносинах може вчинятися тільки навмисно. При цьому відбувається зовнішнє цілком правомірне використання наданого особі права, однак зі зміною мети користування останнім, коли особа має власний неправомірний інтерес, наявність якого й підміна мети використання наданого їй права свідчать про умисне вчинення нею зловживання правом, яке особа бажає здійснити і здійснює, наносячи тим самим шкоду охоронювальним суспільним відносинам.

*Удосконалено:*

– визначення поняття «зловживання правом у податкових правовідносинах»: це використання учасником податкових правовідносин наданих йому суб'єктивних прав або закріплених за ним владних повноважень у сфері оподаткування всупереч їх призначенню й меті регулювання й охорони податкових відносин, що з формальної сторони відповідає законній поведінці особи й тому не утворює складу податкового правопорушення, однак за своїми суспільно шкідливими наслідками чинить загрозу нормальному розвитку податкових відносин, а тому потребує реагування уповноважених органів для зупинення відповідної поведінки цього суб'єкта й за необхідності застосування заходів податкового правовідновлення;

– дефініцію категорії «податкові правовідносини»: це особливий різновид фінансово-правових відносин, спрямованих на забезпечення формування надходжень податків і зборів до бюджетів шляхом закріплення податкового обов'язку, інших юридичних обов'язків платників податків і надання прав їм і прирівняним до них особам і контролюючим органам під загрозою застосування встановлених заходів державного примусу й настання для винних осіб негативних юридичних наслідків. Саме наявність такого державного примусу має утримувати як платників податків, так і уповноважених контролюючих органів та їх посадовців від зловживання правами у сфері оподаткування;

– наукові погляди на природу оподаткування. Продемонстровано, що податки є безумовною ознакою держави, адже своїм корінням вони завдячують народному суверенітету: суспільство делегує їй частину останнього, що оформлюється у виді податкового суверенітету держави й передбачає добровільну згоду соціуму на справедливе несення податкового тягара й незалежність у вирішенні цього питання від будь-яких інших суверенних суб'єктів, фізичних або юридичних осіб;

– підходи до розуміння засади справедливості як частини принципу верховенства права. Визначено, що в законні інтереси платників податків значний внесок робить практичне забезпечення засади справедливості, яка має

об'єктивний характер і яку не слід змішувати з її суб'єктивним сприйняттям, що на практиці може призвести до обґрунтування платниками податків своєї неправомірної поведінки й податкових зловживань;

– уявлення щодо джерела зловживання правом у податкових правовідносинах. Саме таким джерелом виступає внутрішнє спонукання учасника податкових правовідносин та його неправомірний інтерес до отримання необґрунтованих переваг в оподаткуванні всупереч законним інтересам інших учасників цих відносин, податково-правовим принципам і меті податково-правового регулювання.

*Дістали подальшого розвитку:*

– розуміння сутності податкових правовідносин, які запропоновано розглядати в триєдиному поєднанні: по-перше, податкових відносин і податкових правовідносин; по-друге, податкових правовідносин і механізму правового регулювання; по-третє, податкових правовідносин й правомірних інтересів їх учасників;

– розкриття ролі держави в податкових правовідносинах, у яких остання зберігає безпосередню участь як власник акумульованих податкових надходжень і як суб'єкт податкової відповідальності, зокрема міжнародно-правової при розгляді справ Європейським судом з прав людини у випадку порушення прав платників податків з вини контролюючих органів та їх посадових осіб, які допустили зловживання наданими їм повноваженнями;

– наукові погляди про необхідність включення до зловживань у податкових відносинах як зловживання суб'єктивним правами, так і зловживання владними повноваженнями. Показано, що при зловживанні правами відбувається перетинання меж здійснення соціально бажаної й соціально допустимої поведінки платників податків, а при зловживанні повноваженнями – меж соціально належної й соціально допустимої поведінки контролюючих органів;

– дискурс щодо зайвості використання категорій-презумпцій у податковому праві, адже презумпція добросовісності платників податку сприяє їх зловживанням у податкових відносинах, ускладнює процес доказування за процедурами оскарження рішень і дій контролюючих органів;

– уявлення про взаємозв'язок суб'єктивних прав і юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин, оскільки лише на теоретичному рівні, методом наукової абстракції можна вирізняти суб'єктивні права і юридичні обов'язки цих учасників. На практиці ж на рівні безпосередніх правовідносин ці права й обов'язки є неподільними: права платників можуть бути реалізованими тільки встановленням відповідних обов'язків контролюючих, судових чи інших державних органів або органів місцевого самоврядування, а диспропорції в закріпленні таких прав та обов'язків створюють передумови для зловживань у податкових відносинах;

– характеристика форми закріплення законних приватних інтересів платників податків. Визначено, що в умовах дії принципу верховенства права найбільш значимі інтереси платників, що не суперечать об'єктивному уявленню про справедливість оподаткування, стають їх забезпеченими правами й відповідними

кореспондуючими їм обов'язками контролюючих органів. Інша ж частина законних інтересів платників податків хоча прямо й не оформлена як їх права, однак доповнює правовий статус цих суб'єктів і є вираженою в душі закону, виступаючи правомірними їх інтересами;

– практичне обґрунтування відмінностей, що існують між застосуванням юридичної відповідальності й каральних санкцій за податкове правопорушення та застосуванням юридичних наслідків і правопоновлювальних санкцій у випадку виявлення факту зловживання правом учасником податкових відносин. Різниця між каральними (штрафними) і правопоновлювальними санкціями полягає в різному способі охорони податкових відносин як необхідної реакції держави на факт учинення податкового правопорушення чи неправомірної поведінки їх учасника у виді зловживання наданим йому правом або закріпленими владними повноваженнями.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що положення дисертаційної роботи, авторські висновки і пропозиції можуть бути використані:

– *у науковій діяльності* – для подальшого опрацювання проблем зловживань правом у податкових відносинах (довідка про впровадження в діяльність Науково-дослідного інституту державного будівництва та місцевого самоврядування Національної академії правових наук України № 57/2 від 12 березня 2019 року);

– *у правотворчій діяльності* – у процесі розроблення проектів законів про внесення змін до Податкового кодексу України та інших актів податкового законодавства (довідка про впровадження в діяльність Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики № 34/05-03/2019/ВД-1 від 05 березня 2019 року);

– *у практичній діяльності* – при проведенні науково-методичних семінарів з учасниками податкових правовідносин з питань застосування норм податкового законодавства (довідка про впровадження в діяльність Головного управління Державної фіскальної служби в Харківській області № 2549/С/20-40-13-01 від 06 березня 2019 року);

– *в освітньому процесі* – при підготовці навчальних і навчально-методичних матеріалів з дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також у їх викладанні у вищих навчальних закладах (акт про впровадження в навчальний процес Класичного приватного університету № 08/19-07 від 14 березня 2019 року).

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні положення, висновки і пропозиції, що містяться в роботі, обговорені на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України й оприлюднені на всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях: «Сучасні правові системи світу в умовах глобалізації: реалії та перспективи» (м. Київ, 2017 р.); «Вороновські читання. Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин» (м. Чернівці, 2017 р.); «Правова реформа та забезпечення демократизаційних процесів і національної безпеки в Україні» (м. Одеса, 2017 р.); «Актуальні проблеми вдосконалення законодавства та



правозастосування» (м. Запоріжжя, 2017 р.); «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети» (м. Одеса, 2018 р.); «Становлення громадянського суспільства в Україні: нормативно-правове підґрунтя» (м. Дніпро, 2018 р.); «Реформування законодавства України та розвиток суспільних відносин в Україні» (м. Ужгород, 2018 р.); «Вороновські читання. Єдність адміністративних та фінансових процедур» (м. Львів, 2018 р.).

**Публікації.** За темою дисертації опубліковано 13 наукових праць, з яких 5 статей: 4 – у фахових наукових виданнях України, 1 – у фаховому виданні, що входить до міжнародних наукометричних баз даних, і тези 8-ми наукових доповідей на конференціях.

**Структура дисертації.** Робота складається зі вступу, 3-х розділів, які містять 7 підрозділів, висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг дослідження становить 233 сторінки, з яких 203 сторінки основного тексту. Список використаних джерел налічує 219 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність обраної теми, розкрито зв'язок дослідження з науковими програмами, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дисертації та її методологічну основу, надано інформацію про апробацію і практичне значення отриманих результатів, сформульовано наукову новизну роботи й положення, які виносяться на публічний захист і відображають особистий внесок дисертанта у вирішення досліджуваної проблеми.

**Розділ 1 «Загальнотеоретичні основи зловживання правом у податкових правовідносинах»** складається з 3-х підрозділів, присвячених визначенню природи й сутності податкових правовідносин, характеристиці публічного і приватного інтересів суб'єктів податкових відносин, визначенню поняття «зловживання правом в оподаткуванні», класифікації зловживань правом у податкових правовідносинах.

У підрозділі 1.1 «Податкові правовідносини як сфера зловживання правом» розглядаються сутність і основні особливості податкових правовідносин у контексті утворення передумов для потенційних зловживань з боку їх учасників. Зазначено, що податкові відносини є одними з найбільш динамічних з усіх різновидів суспільних відносин. Протягом відносно короткого періоду це знайшло свого вираження у виокремленні податкових відносин в окремий різновид суспільно-економічних відносин, у формуванні податкового права як підгалузі права фінансового, в кодифікації податкового законодавства і в закріпленні податкового обов'язку на конституційному рівні поряд з основними правами, свободами й обов'язками людини і громадянина.

Позначається, що з розвитком податкових правовідносин відбулося збільшення обсягу прав їх учасників і розширення кола несприятливих юридичних наслідків, зокрема, юридичної відповідальності за невиконання податкових обов'язків. У свою чергу, для задоволення приватних або

вузькогрупових інтересів учасники податкових відносин, діючи в умовах жорсткого контролю за виконанням їх податкових обов'язків, нерідко почали використовувати надані їм правові можливості з ознаками зловживання своїми правами, спотворюючи мету закріплення останніх і завдаючи тим самим суттєвої шкоди податковим правовідносинам, однак уникаючи, як правило, юридичної відповідальності за невиконання цих своїх обов'язків.

У підрозділі 1.2 «Публічний та приватні інтереси як рушійні сили податкових відносин» здійснено характеристику основних інтересів учасників податкових правовідносин, виникаючих при реалізації їх податкових прав і виконанні податкових обов'язків. Вони є збуджувальними чинниками свідомої поведінки учасників (як правомірної, так і протиправної) у сфері оподаткування. Указано, що саме через свій владномайновий характер податкові правовідносини утворюють у кожного з їх учасників як можливості, так і мотиви до зловживань наданими правами.

Розглянуто правомірні й неправомірні інтереси учасників податкових правовідносин. Правомірними визначено ті, що виражені у їх правовому статусі як безпосередньо закріплені права, свободи, а також ті законні інтереси, що прямо не виражені у формі приписів актів національного податкового законодавства, однак впливають із сутності останніх. До неправомірних віднесено ті інтереси, що не відповідають меті правового регулювання податкових відносин і виникають з мотивів особистої або групової заінтересованості суб'єктів оподаткування в отриманні вигід або переваг податково-правовими засобами (зокрема, при застосуванні податкових прав і повноважень) усупереч їх призначенню.

У підрозділі 1.3 «Зловживання правом як форма поведінки учасників податкових відносин: поняття, відмежування від суміжних категорій, класифікація» розкрито зміст поняття «зловживання правом у податкових правовідносинах», указано на ознаки, що відрізняють її від інших схожих юридичних явищ, наведено основні підстави поділу і представлено класифікацію зловживань правом у податкових правовідносинах.

Деталізується, що зловживання правом можна розглядати в широкому й вузькому розумінні. У широкому – йдеться про випадки суттєвої загрози для охоронювальних суспільних відносин від учинення протиправного діяння. У такому разі зловживання правом утворює склад правопорушення або злочину. Це підкреслює рівень суспільної небезпеки діяння, яке тягне за собою юридичну відповідальність і застосування каральних санкцій. У вузькому сенсі зловживання правом не є правопорушенням, оскільки за об'єктивною стороною не утворюється складу правопорушення й немає, відповідно, ознаки караності діяння. При цьому у вузькому розумінні зловживання правом зберігає свою сутність як використання наданого права особою всупереч меті правового регулювання, а тому є неправомірною й суспільно шкідливою поведінкою такої особи.

**Розділ 2 «Платники податків як суб'єкти зловживання правом у податкових правовідносинах»** містить 2 підрозділи, в яких аналізуються зловживання платниками податків своїми правами при виконанні податкового обов'язку, при оскарженні рішень і дій контролюючих органів.

У підрозділі 2.1 «Зловживання платниками податків наданими правами при виконанні податкового обов'язку» розглянуто зловживання правами при реалізації всіх 3-х елементів податкового обов'язку – ведення податкового обліку, сплати податків і зборів до бюджетів, складання податкової звітності. Продемонстровано вплив кожного із цих елементів на характер зловживання правами в оподаткуванні, що дозволило аргументувати тезу, що платники, вдаючись до зловживань у сфері податкових відносин і бажаючи не сплачувати податки до бюджетів, найчастіше намагаються використати різні механізми, що впливають на податковий облік і звітність.

Акцентовано увагу на тому, що платники податків, маючи на меті свої приватні інтереси, часто використовують прогалини й недосконалість вітчизняного податкового законодавства, зокрема ті, що виникають унаслідок динамічності податкових правовідносин. Конкретизовано, що для нівелювання технічних недоліків податкового законодавства, які інакше дозволяли б платникам податків учиняти зловживання своїми правами, в таких країнах, як Австралія, Канада, Нідерланди, Великобританія, передбачається наявність так званого «попереднього законодавства» (або «підготовчого законодавства»), що набуває чинності в момент його опублікування. Воно розриває вже існуючі податкові відносини і пристосовується до них ретроактивно.

Європейський суд з прав людини у своїй практиці виробив позицію щодо допустимості ретроспективного оподаткування з метою нівелювання виявлених недоліків законодавства і припинення зловживань платниками податків у сфері оподаткування. Разом із тим зроблено висновок, що введення ретроспективного податкового законодавства не є бажаним, а по суті, крайнім засобом відстоювання державою публічного інтересу в оподаткуванні. При ретроактивному оподаткуванні дуже легко перейти допустиму межу й порушити принципи пропорційності, визначеності права, а з ними й верховенства останнього в податкових відносинах.

Доволі часто недобросовісні платники податків для отримання необґрунтованої податкової вигоди вдаються до протиправної поведінки і зловживання в цивільних, господарських, трудових відносинах. Такі зловживання мають безпосередні правові наслідки для податкових правовідносин, оскільки впливають на формування об'єкта оподаткування й на його розмір. Зокрема, у постанові від 24 березня 2009 р. Верховний Суд України підкреслив, що податкова вигода визнається необґрунтованою, коли для цілей оподаткування операції враховані на підставі удаваних правочинів. Про це обов'язково має бути зазначено в рішенні суду.

У підрозділі 2.2 «Зловживання платниками податків наданими правами при оскарженні дій і рішень контролюючих органів» досліджуються випадки зловживання платниками податків у процедурах адміністративного й судового оскарження. Указується, що після ініціювання цих процедур суми податкових зобов'язань платників набувають статусу неузгоджених. Ця обставина відповідає інтересам цих осіб, які бажають відтермінувати сплату податків до бюджетів або

розраховують її сплачувати в меншому розмірі чи не сплачувати зовсім, і вони починають зловживати своїм правом на оскарження.

Поширеність випадків зловживань правами в межах адміністративного судочинства призвела до законодавчого закріплення основних видів цього явища в Кодексі адміністративного судочинства України з указівкою на можливість застосування до винних осіб відповідних заходів примусу: накладення судом штрафу, покладення на особу, винну у зловживанні, судових витрат по справі незалежно від результатів розгляду останньої. Останній захід служить певним еквівалентом правопоновлювальних заходів у судовому процесі, тоді як накладення штрафу – класичний приклад застосування штрафних санкцій і визначення процесуальної відповідальності. При цьому кожен із цих заходів виконує одночасно і превентивну функцію, попереджуючи вчинення нових аналогічних зловживань в адміністративному судочинстві.

Додаткові передумови для зловживань платниками податків правом на оскарження рішень контролюючих органів утворює презумпція правомірності дій платника і покладення як податковим, так і адміністративно-процесуальним законодавством тягара доведення правомірності прийнятих контролюючими органами рішень саме на ці органи. Зокрема, наголошується, що покладення обов'язку доказування на контролюючі органи при судовому оскарженні їх рішень нерідко призводить до того, що в розглядуваній адміністративним судом справі не вистачає всіх необхідних доказів і суду доводиться діяти без максимально повної інформації щодо дій платника податків і його контрагентів. Як результат – ускладнюється сам процес доказування і виявлення вчинених платником податків зловживань, що мають податкові наслідки.

Наведено позитивний досвід зарубіжних країн у боротьбі зі зловживаннями платників податків при судовому оскарженні. Показано, що концептуально такі способи полягають у збільшенні ролі суду в податкових спорах, у відмові від формалізму й буквального застосування закону на користь втілення принципу верховенства права та його складників, у впровадженні судової доктрини доказування на підставі доведення добросовісності платника або, навпаки, його недобросовісності. З огляду на ці підстави зроблено пропозиції щодо внесення змін до вітчизняного законодавства, якими передбачається обмеження сфери застосування презумпції правомірності рішень платників податків.

**Розділ 3 «Контролюючі органи як суб'єкти зловживання правом у податкових правовідносинах»** включає 2 підрозділи, в яких охарактеризовано основні різновиди зловживання правами в податкових правовідносинах з боку контролюючих органів та їх посадових осіб.

*У підрозділі 3.1 «Зловживання контролюючими органами в регулятивних податкових правовідносинах»* підкреслюється, що на рівні конкретно-регулятивних податкових правовідносин найбільше виявляється імперативний характер останніх, і в контролюючих органах з'являється велике коло владних повноважень щодо платників податків, а поряд із цим – і практичні можливості для зловживання ними. Установлено, що додатковий ризик зловживання контролюючими органами наданими їм правами й податковими повноваженнями

зумовлюється закріпленням у законодавстві можливостей вільного розсуду, застосуванням правових категорій на основі їх імовірності для прийняття владних рішень з приводу обов'язків платників податків.

Констатується, що найбільш загрозливі види зловживань з боку контролюючих органів спостерігаються при адмініструванні податку на додану вартість, вони можуть призводити як до недоотримання суттєвих обсягів податкових надходжень до Державного бюджету України, так і до порушення прав і законних інтересів добросовісних платників податків. Наразі регулювання процедури адміністрування податку на додану вартість здійснено не тільки Податковим кодексом України, а й підзаконними нормативно-правовими актами (зокрема, в частині реєстрації/зупинення реєстрації податкових накладних), що стає однією з передумов виникнення зловживань контролюючими органами в регулятивних податкових відносинах.

Рекомендовано вітчизняному законодавцеві намагатися здійснити регулювання всього комплексу відносин з реєстрації податкових накладних в рамках Податкового кодексу України як єдиного кодифікованого акта вітчизняного податкового законодавства. Крім цього, зазначається, що зниження ставки податку на додану вартість є одним з природних шляхів зменшення зловживань при його адмініструванні. Адже пропорційно зменшенню сум коштів, що перерозподілюються через цей податок, нівелюватиметься і протиправна заінтересованість учасників податкових відносин у недобросовісній поведінці в цьому інституті податкових правовідносин.

У підрозділі 3.2 «Зловживання контролюючими органами в охоронних податкових правовідносинах» розкриваються форми зловживань контролюючими органами як при винесенні індивідуальних правозастосовних рішень, проведенні податкових перевірок, так і в процедурах їх адміністративного або судового оскарження. Визначено, що охоронні податкові правовідносини і при адміністративному, і при судовому оскарженні не тільки виступають владними відносинами з можливостями застосування державного примусу до учасників податкових відносин і покладання на останніх відповідних юридичних обов'язків, а й надають останнім відповідні процесуальні права. Саме такі права нерідко дозволяють учасникам податкових відносин зловживати ними, утримуючи іншого учасника відносин оподаткування від учинення хоча і правомірних, однак небажаних дій для особи, яка зловживає своїми правами.

Ретельне вивчення практики адміністративного судочинства дозволило зробити висновок, що в охоронних податкових правовідносинах зловживання з боку владного суб'єкта найчастіше зводиться до сфери застосування права на податковий контроль і на проведення податкових перевірок платників податків як превентивних заходів державного примусу. При цьому більшість форм податкового контролю застосовується в межах звичайних конкретно-регулятивних податкових правовідносин, причому без виникнення будь-яких порушень податково-правових норм як передумови ініціювання податкового контролю. Однак у низці випадків форма податкового контролю у виді проведення податкових перевірок пов'язана з виникненням охоронних податкових

правовідносин, коли підставою проведення відповідної перевірки мають бути тільки виявлені ознаки й інформація про неправомірну поведінку платника податку. Зловживання контролюючими органами з такими підставами та їх інтерпретацією є дуже поширеними.

Показово, що значну шкоду охоронним податковим правовідносинам і законним інтересам їх учасників наносять зловживання контролюючих органів у формі виходу за межі предмета податкової перевірки. Подібні зловживання призводять не тільки до того, що і платники податків, і держава змушені нести зайві витрати на забезпечення відновлення правопорядку в податкових відносинах, а й до визнання будь-яких наслідків такої перевірки як позбавлених правових підстав. Тим самим обґрунтовується шкідливий вплив зловживань контролюючих органів в охоронних податкових правовідносинах на податкові надходження бюджетів, коли навіть при первісній неправомірній поведінці платника податку й допущення саме ним порушення податкового законодавства при виконанні свого податкового обов'язку неправильне проведення й оформлення податкових перевірок і вчинення зловживань контролюючими органами призводить до визнання протиправним всього комплексу дій контролюючих органів щодо забезпечення надходжень до бюджетів сум податків, зборів і штрафних санкцій. Як наслідок – до бюджету зазначені суми податкових зобов'язань платників податків або не надходять взагалі, або спочатку надходять, а потім за рішенням суду мають повернутися до цих платників як безпідставно стягнуті.

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення поставленого наукового завдання, запропоновано нове його вирішення, що полягає у формулюванні обґрунтованих рекомендацій щодо визначення сутності, змісту, форм та особливостей зловживання правами в податкових відносинах. Наводимо найважливіші науково-теоретичні і практичні висновки, зроблені на підставі проведеного дослідження.

1. Податкові правовідносин є особливим різновидом фінансово-правових відносин, спрямованих на забезпечення формування надходжень податків і зборів до бюджетів шляхом закріплення податкового обов'язку платників податків, визначення їх інших юридичних обов'язків і надання їм прав, прирівняним до них особам, а також контролюючим органам під загрозою застосування законодавчо закріплених заходів державного примусу й настання для винних осіб негативних юридичних наслідків. Сутність податкових правовідносин визначається діалектичними зв'язками, що виникають між податковими відносинами й податковими правовідносинами, податковими правовідносинами й механізмом правового регулювання, податковими правовідносинами й інтересами їх учасників. Утримувати цей процес у правовій площині, не допускаючи зловживань у податкових відносинах, – одне з основних завдань податково-правового регулювання, для чого в уповноважених органів є можливість

застосування заходів державного примусу. Для концептуальної протидії можливим зловживанням у сфері оподаткування потрібно, щоб законодавець та інші уповноважені органи приймали такі податково-правові норми, які ґрунтуються на реальних економічних відносинах і сприяють економічному розвитку, а не гальмують його. Обізнаність законодавця з економічних питань має бути якомога глибшою й повною, інакше прийняття окремих рішень у цій царині лише погіршить стан суспільно-економічних процесів і утворить підґрунтя для зловживань в оподаткуванні.

2. Публічний і приватні інтереси учасників податкових відносин виступають рушійними силами їх виникнення й розвитку в умовах, коли владномайновий характер цих відносин відповідає за формування інтересів платників до визначення якомога найменшої суми податку і протилежного цьому – інтересу контролюючого органу до нарахування якомога більшого розміру податкових зобов'язань. Комплексне явище публічного інтересу у сфері оподаткування можна поділити на такі складники: а) установлення потужних і стабільних джерел податкових надходжень і б) динамічне врахування реалій економічного розвитку й постійного вдосконалення податкового законодавства. Приватні інтереси платників можуть бути поділені на законні і протиправні. Найбільш значимі інтереси платників податків, що не суперечать об'єктивному уявленню про справедливість оподаткування, забезпечуються правами цих суб'єктів і відповідними, кореспондуючими їм обов'язками контролюючих органів. Інша частина законних інтересів платників податків прямо не оформлена як їх права, але доповнює правовий статус платників і виражається в дусі закону, залишаючись правомірними інтересами останніх. Суб'єктивне сприйняття платниками податків принципу справедливості може призводити до хибного обґрунтування ними своєї неправомірної поведінки, в тому числі й податкових зловживань, ухилення від оподаткування й мінімізації своїх зобов'язань перед бюджетами як форм протиправних приватних інтересів в оподаткуванні. Природним способом утримання платників у площині правомірних інтересів є забезпечення балансу публічного і приватних інтересів, а одним з найбільш дієвих способів реалізації законних приватних інтересів суб'єктів оподаткування стає зниження податкового тиску, надання податкових пільг, закріплення інших стимулюючих механізмів у податковому законодавстві.

3. Зловживання правом в оподаткуванні – це використання учасником податкових відносин наданих йому суб'єктивних прав або закріплених за ним владних повноважень усупереч їх призначенню й меті регулювання й охорони податкових відносин, що з формальної сторони відповідає законній поведінці особи й тому не утворює складу податкового правопорушення, однак за своїми суспільно шкідливими наслідками чинить загрозу нормальному розвитку податкових відносин, а тому потребує реагування уповноважених органів для зупинення неправомірної поведінки учасника цих відносин і застосування за необхідності заходів податкового правовідновлення. Подібне визначення можна пропонувати для закріплення у ст. 14 Податкового кодексу України. Зловживання правом потрібно відрізнити від суміжних понять, як-то: а) правопорушення і

злочин, які хоча і є одними з різновидів протиправної поведінки, однак усім їм притаманна ознака караності й застосування каральних санкцій; б) об'єктивно неправомірне діяння, що є ще одною формою неправомірної поведінки особи, однак вчинюється воно без її вини.

Класифікація зловживань правом залежить від обраної підстави поділу, важливим критерієм якого в досліджуваній царині є суб'єкт зловживання – платник податків або контролюючий орган. За сферою порушення права зловживання платника бувають: (а) учиненими при безпосередньому виконанні податкового обов'язку і (б) вчинені при оскарженні дій і рішень контролюючих органів. За допомогою підстави функціонального спрямування податкових правовідносин зловживання в оподаткуванні поділяються на зловживання податковими повноваженнями, з одного боку, в регулятивних податкових правовідносинах, з другого боку – в охоронних правовідносинах.

4. При виконанні податкового обов'язку зловживання своїми правами з боку платників податків виникають за всіма його складниками – податковим обліком, сплатою податків, оформленням податкової звітності. Однією з базових форм зловживання правами платниками податків при виконанні податкового обов'язку є використання недосконалостей податкового законодавства, щоб усупереч духу й меті останнього скористатися можливостями не ставати на податковий облік, не включати об'єкт оподаткування до податкової звітності і як наслідок – не сплачувати податок або сплачувати його в меншому розмірі. Прогалин у податковому законодавстві виникає тим більше, чим динамічніше розвиваються суспільні відносини. За таких умов законодавець просто не встигає врегульовувати податкові відносини достатньо ретельно, щоб не допустити дій платників податків, які сприяють їх виходу з-під оподаткування (вони також відомі під назвою «оптимізація оподаткування»), що може бути як цілком законною формою поведінки платника, так і протиправним податковим маневруванням. Визнання того чи іншого способу податкової оптимізації податковим маневруванням і зловживанням правом на економічну свободу з використанням прогалин податкового законодавства слід розглядати в контексті співмірності і пропорційності обраних платником податків засобів і цілей, що ними зазвичай досягаються. Іншою формою зловживання платниками своїми правами є використання своїх прав і свобод у цивільних, господарських, трудових та інших відносинах з метою безпідставного отримання податкової вигоди. У даному разі платникам податків сприяє та обставина, що об'єкт оподаткування створюється в рамках інших суспільних відносин, аніж податкові. Відповідно, поведінка платників податків як учасників цих інших суспільних відносин має значення для оподаткування й несе в собі податкові наслідки, які дозволяють отримати податкову вигоду. Найчастіше такі зловживання мають місце при бюджетному відшкодуванні податку на додану вартість. При цьому завдання контролюючих органів мають полягати не тільки у виявленні випадків зловживання платниками податків своїми правами, а й у недопущенні нехтування правами й інтересами добросовісних платників.



5. Платники податків, зловживаючи своїми правами на оскарження рішень і дій контролюючих органів, використовують процедуру або адміністративного, або судового оскарження. Кожна із цих процедур надає можливості недобросовісним платникам податків ухилитися від виконання своїх податкових обов'язків перед бюджетами, що відбувається внаслідок автоматичного переведення таких їх зобов'язань у статус неузгоджених з початком процедури відповідного оскарження. Основними формами зловживань стають безпідставні оскарження рішень контролюючого органу з таких приводів, як призначення перевірки, її проведення, адміністративний арешт майна платника податків. Більшість зловживань з боку останніх при оскарженні рішень і дій контролюючих органів є системними. Якщо вони виникають протягом судового процесу, існує висока ймовірність того, що процесуальні зловживання вчиняються платником податків з метою укриття й уникнення відповідальності за вчинення зловживань у конкретно-регулятивних податкових правовідносинах і безпідставного отримання податкової вигоди внаслідок такої неправомірної поведінки. Разом із тим існують труднощі виявлення зловживань платників податків упродовж судового розгляду податкового спору, що ускладнюється існуванням презумпції правомірності рішень платника й покладенням тягара доведення правомірності своїх дій і рішень на контролюючі органи. Із цих підстав рекомендується внести зміни до відповідного законодавства, зокрема, до ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України, передбачивши у спорах про нарахування податкового кредиту і здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість покладення обов'язку доводити власну добросовісність на платника податку, якщо він не погоджується з рішеннями контролюючого органу та його доводами.

6. Залежно від спрямованості відповідних прав і повноважень на реалізацію платниками свого податкового обов'язку можна виділити три основні різновиди зловживань контролюючих органів у регулятивних податкових правовідносинах: (а) при реалізації платником податку обов'язку із податкового обліку, (б) при реалізації платником податку обов'язку зі сплати податків і зборів і (в) при реалізації платником податку обов'язку щодо подання податкової звітності. Зловживання контролюючими органами своїми повноваженнями стосуються зазвичай найбільш значущих елементів системи оподаткування й тих податків, що формують найпотужніші канали податкових надходжень до Державного бюджету України – передовсім податку на додану вартість. На прикладі адміністрування останнього можна виділити основні блоки зловживань контролюючих органів у конкретно-регулятивних правовідносинах. Це зловживання у процедурах: (а) реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, (б) відшкодування з бюджету податку на додану вартість і (в) поновлення реєстрації особи як платника зазначеного податку. Кожен з різновидів зловживань контролюючих органів у регулятивних податкових відносинах має своїм витокм наявність протиправного інтересу до перерозподілу засобами податкової системи якомога більшого обсягу грошових коштів платників податків, ставлячи тим самим їх у більш обтяжливе як з фіскальної, так і з адміністративної точки зору

положення. Цим порушуються права й законні інтереси платників, зменшується ефективність їх господарської діяльності в поточному періоді, що призводить до ланцюгового ненадходження податкових надходжень до бюджетів у майбутніх періодах, до стримування економічного потенціалу країни й до більш повільних темпів зростання валового внутрішнього продукту.

7. Основні форми зловживань з боку контролюючих органів в охоронних податкових правовідносинах зводяться до неправомірного використання ними права на податковий контроль і проведення податкових перевірок платників податків. Серед їх різновидів треба виділити зловживання правом: (а) на направлення платникові податків письмового запиту про надання пояснень і незазначення в його тексті документів і відомостей, які є джерелом інформації, конкретних фактів, що свідчать про порушення податкового законодавства; (б) у формі виходу за межі предмета податкової перевірки; (в) у формі зміни мотивів прийнятих контролюючим органом індивідуальних рішень, що змінюють стан суб'єктивних прав та обов'язків платників. Ці зловживання з боку контролюючих органів можуть існувати як окремо один від одного, так і в поєднанні в рамках конкретних податкових правовідносин, завдаючи тим самим більшої шкоди податковим відносинам. Практика адміністративного судочинства свідчить, що зловживання цих органів у межах охоронних податкових відносин є системними, коли контролюючий орган допускає декілька взаємопов'язаних неправомірних діянь і в рамках одного провадження неодноразово порушує законні права й інтереси платника податків. У такій ситуації утворюється фактичний склад зловживань цього органу. Протидіяти таким зловживанням з боку контролюючих органів можливо шляхом як покращання юридичної техніки, збільшення прозорості і зрозумілості податкового законодавства (зокрема, процедур адміністрування податків і зборів, переведення таких процедур на електронне адміністрування, їх подальше вдосконалення), так і підвищення рівня правової свідомості їх працівників, а також проведення семінарів за участі контролюючих органів і платників податків щодо застосування податкового законодавства.

### **СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

1. Сахно Д. С. Податкові правовідносини як сфера зловживання правом. *Актуал. пробл. вітчизн. юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 4. С. 331–334.
2. Сахно Д. С. Особливості податкових правовідносин та їх вплив на характер потенційних зловживань у сфері оподаткування. *Наук. вісн. Ужгород. нац. ун-ту. Серія «Право»*. 2017. Вип. 43. Т. 4. С. 90–93.
3. Сахно Д. С. Публічний інтерес у податкових відносинах та чинники, що загрожують його реалізації. *Прикарпат. юрид. вісн.* 2018. Вип. 1 (22). Т. 2. С. 55–58.
4. Сахно Д. С. Содержание и сущность злоупотребления правом в налоговых отношениях. *Актуал. пробл. вітчизн. юриспруденції*. 2018. № 6. С. 111–114.

5. Сахно Д. С. Законні приватні інтереси у податкових відносинах та їх відмежування від інших інтересів платників податків. *Південноукр. правнич. часоп.* 2018. № 4. Ч. 2. С. 73–76.

6. Сахно Д. С. Витоки проблеми зловживання правом у податкових правовідносинах. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 19–20 січ. 2018 р.). Одеса : ГО «Причорномор. фундація права», 2018. С. 80–82.

7. Сахно Д. С. Сутність податкових правовідносин і протидія зловживанню у сфері оподаткування. *Сучасні правові системи світу в умовах глобалізації: реалії та перспективи* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 10–11 берез. 2017 р.). Київ : Центр правових наук. досліджень, 2017. С. 80–83.

8. Сахно Д. С. Проблема зловживання правом у оподаткуванні через призму ієрархічності податкових відносин. *Актуальні проблеми вдосконалення законодавства та правозастосування* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 27–28 жовт. 2017 р.). Запоріжжя : Запорізьк. міська громадська орг. «Істина», 2017. С. 96–99.

9. Сахно Д. С. Владномайнова природа податкових відносин як передумова виникнення зловживань у оподаткуванні. *Становлення громадянського суспільства в Україні: нормативно-правове підґрунтя* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 4–5 трав. 2018 р.). Дніпро : ГО «Правовий світ», 2018. С. 65, 66.

10. Сахно Д. С. Зміст публічного інтересу в оподаткуванні та небезпека його трансформації у квазіпублічний під впливом податкових зловживань. *Правова реформа та забезпечення демократизаційних процесів і національної безпеки в Україні* : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 8–9 верес. 2017 р.). Одеса : Міжнар. гуманіт. ун-т, 2017. С. 89–92.

11. Сахно Д. С. Причини та напрямки профілактики зловживань контролюючих органів у сфері податкових відносин. *Реформування законодавства України та розвиток суспільних відносин в Україні: питання взаємодії* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 11–12 трав. 2018 р.). Ужгород : Ужгород. нац. ун-т, 2018. С. 67–69.

12. Сахно Д. С. Забезпечення зв'язку прав платників податків і обов'язків контролюючих органів як протидія зловживанням у податкових відносинах. *Вороновські читання (співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин)* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовт. 2017 р.). Харків : Асоціація фін. права України, 2017. С. 191–194.

13. Сахно Д. С. Відмінність законних інтересів платників податків та інтересів, що призводять до податкових зловживань. *Вороновські читання (єдність адміністративних та фінансових процедур)* : збірник статей, доповідей та тез учасників Міжн. наук.-практ. конф. (м. Львів, 5–6 жовт. 2018 р.). Харків : Асоціація фін. права України, 2018. С. 486–490.

## АНОТАЦІЇ

**Сахно Д. С. Зловживання правом у податкових правовідносинах.** – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2019.

Дисертацію присвячено характеристиці феномену зловживання правом у податкових правовідносинах. Розглянуто природу й сутність податкових правовідносин як сфери зловживання правом. Здійснено характеристику публічного і приватних інтересів суб'єктів податкових відносин. Розкрито зміст поняття «зловживання правом у податкових правовідносинах», відмежовано його від суміжних категорій. Представлено класифікацію зловживань правом у податкових відносинах. Розглянуто види зловживань платниками податків своїми правами при виконанні податкового обов'язку і при оскарженні рішень і дій контролюючих органів. Охарактеризовано форми зловживань контролюючих органів у регулятивних та охоронних податкових правовідносинах.

***Ключові слова:** податкові правовідносини, платники податків, контролюючі органи, публічний інтерес в оподаткуванні, приватні інтереси платників податків, права й обов'язки учасників податкових правовідносин, зловживання правами й повноваженнями в податкових правовідносинах, оптимізація оподаткування, податкове маневрування, неправомірна податкова вигода.*

**Сахно Д. С. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях.** – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Университет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, 2019.

Диссертация посвящена характеристике феномена злоупотребления правом в налоговых правоотношениях. Рассмотрена природа и сущность налоговых правоотношений как сферы злоупотребления правом. Осуществлена характеристика публичного и частного интересов субъектов налоговых отношений. Раскрыто содержание понятия «злоупотребление правом в налоговых правоотношениях», сделано его отграничение от смежных категорий. Представлена классификация злоупотреблений правом в налоговых отношениях. Рассмотрены виды злоупотреблений налогоплательщиками своими правами при выполнении налоговой обязанности и при обжаловании решений и действий контролирующих органов. Охарактеризованы формы злоупотреблений контролирующих органов в регулятивных и охранительных налоговых правоотношениях.

**Ключевые слова:** *налоговые правоотношения, налогоплательщики, контролирующие органы, публичный интерес в налогообложении, частные интересы налогоплательщиков, права и обязанности участников налоговых правоотношений, злоупотребления правами и полномочиями в налоговых правоотношениях, оптимизация налогообложения, налоговое маневрирование, неправомерная налоговая выгода.*

**Sakhno D. S. Abuse of Right in Tax Legal Relations.** – Manuscript.

Thesis for the scientific degree of Candidate of Legal Sciences, specialty 12.00.07 – Administrative Law and Procedure; Financial Law; Information Law. – University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, 2019.

The thesis provides comprehensive characteristics of the phenomenon of abuse of right in tax legal relations. The nature and essence of tax legal relations as a sphere of abuse of right are considered. It is determined that tax legal relations are a special kind of financial legal relations, which are aimed at ensuring the formation of revenues from taxes and fees to the budget by establishing the tax liability of taxpayers, determining other legal obligations and granting rights to the taxpayers and persons equated to them, and to the controlling bodies under the threat of certain measures of state coercion and negative legal consequences for the offenders.

A characteristic of the public and private interests of the subjects of tax relations is carried out. It is substantiated that tax legal relations, due to their power and property nature, create the opportunity for each of their participants to abuse the rights. On the one hand, there is the interest of taxpayers in determining the lowest possible amount of tax, and on the other hand, there is the interest of controlling bodies in charging as much tax as possible. In these circumstances, any uncertainty, omission or ambiguity of the tax-law rules can act as an instrument for abuse by each of the participants of the tax legal relations.

The content of the concept «abuse of the right in tax legal relations» is disclosed and separated from adjacent categories. It is proved that the subject of abuse can be either as a subjective right of a person, or a power granted to the authorities: the first acts as the abuse in taxation by taxpayers, while the second corresponds to the abuse in taxation by controlling bodies.

The classification of the abuse of right in tax relations is given. It is noted that the classification of abuses of right depends on the chosen basis of division. The most important classification criteria are given.

The types of taxpayers' abuse of their rights while performing the tax duties and while appealing against the decisions and actions of controlling bodies are presented. One of the basic forms of the abuse of rights by taxpayers while performing their tax duty is the use of imperfections of tax legislation, in contradiction to the spirit and purpose of the latter, to take advantage of the possibilities not to enter tax accounting, not to include the object of taxation in the tax reporting and as a consequence not to pay the tax (or to pay it in a smaller amount). Another form of abuse of rights by the taxpayers is an application of their rights and freedoms in civil, economic, labor relations, etc., with the aim of obtaining unreasonable tax benefits.

The forms of abuse by controlling bodies in tax regulatory and tax defensive relations are provided. On the basis of the example of administration of the value added tax, certain types of abuses by the controlling bodies in the tax regulatory legal relations are considered: 1) abuse in the procedure of registration of tax bills in the Unified Register of Tax Bills; 2) abuse in the procedure of value added tax refund from the budget; 3) abuse in the procedure for renewal of registration of a person as a taxpayer of value added tax.

It is proved that the main forms of abuse by the controlling bodies in the tax defensive relations are reduced to the unlawful use of their right to conduct tax control and carry out tax inspections of taxpayers. Examples from judicial practice have shown that the abuse of right by the controlling bodies within the framework of tax defensive relations is often systemic, when tax authority makes several interrelated acts of unlawful conduct and in one proceeding repeatedly violates the legal rights and interests of the taxpayer. It is stressed that such abuses of rights in tax legal relations can be counteracted by improving the legislative technique, increasing transparency and clarity of tax legislation, raising the level of legal consciousness of officials of the controlling bodies, holding seminars on the application of tax legislation with participation of both the controlling bodies and the taxpayers.

**Keywords:** *tax legal relations, taxpayers, controlling bodies, public interest in taxation, private interests of taxpayers, rights and duties of participants of tax legal relations, abuse of rights and powers in tax relations, tax optimization, tax maneuvering, unlawful tax benefits.*

Підписано до друку 06.09.2019 року. Формат 60x84/16

Папір офсетний. Друк офсетний.

Друк.арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Зам. №

Видруковано в Університеті

державної фіскальної служби України.

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31