ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису

УДК 347.73

САХНО ДМИТРО СЕРГІЙОВИЧ

ДИСЕРТАЦІЯ

ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ»

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

Галузь знань 081 Право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ Д.С. Сахно

Науковий керівник
Дмитрик Ольга Олександрівна,
доктор юридичних наук, професор

Ірпінь – 2019

АНОТАЦІЯ

Сахно Д. С. Зловживання правом у податкових правовідносинах. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право). – Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2019.

Дисертацію присвячено характеристиці зловживання правом у податкових правовідносинах. Розглянуто природу і сутність цих правовідносин як сфери зловживання правом. Визначено, що вони є особливим різновидом фінансово-правових відносин, які спрямовані на забезпечення формування надходжень податків і зборів до бюджетів шляхом закріплення податкового обов'язку платників податків, визначення інших юридичних обов'язків і надання прав платникам податків, прирівняним до них особам і контролюючим органам під загрозою застосування законодавчо встановлених заходів державного примусу й настання для винних осіб негативних юридичних наслідків.

Продемонстровано, що сутність податкових правовідносин визначається діалектичними зв'язками, виникаючими між податковими відносинами, податковими правовідносинами, механізмом правового регулювання й інтересами учасників податкових правовідносин. Указано, що утримувати цей процес у правовій площині й не допускати зловживань у податкових відносинах – одне з основних завдань податково-правового регулювання, для виконання якого уповноважені органи мають можливість застосовувати заходи державного примусу.

Здійснено характеристику публічного і приватного інтересів суб'єктів податкових відносин. Обґрунтовано, що через свій владномайновий характер податкові правовідносини утворюють у кожного з їх учасників можливості зловживати наданими правами. З одного боку, виникає інтерес платників

сплатити якомога найменшої суми податку, з другого – існує інтерес контролюючих органів нарахувати якомога більший розмір податкових зобов'язань. За таких обставин будь-яка невизначеність, прогалина або двозначність податково-правових норм здатна виступити інструментом для зловживань кожним з учасників податкових правовідносин своїми правами й повноваженнями.

Указується, що публічний інтерес у сфері оподаткування як комплексне явище можна поділити на такі складники, як (а) встановлення потужних і стабільних джерел податкових надходжень і (б) динамічне врахування реалій економічного розвитку й постійного вдосконалення податкового законодавства. Приватні інтереси платників податків можуть бути поділені на законні і протиправні. Найбільш значимі інтереси платників податків, що не суперечать об'єктивному уявленню про справедливість оподаткування, забезпечуються правами платників податків і відповідними, кореспондуючими їм обов'язками контролюючих органів. Інша частина законних інтересів платників податків прямо не оформлена як права останніх, однак доповнює їх правовий статус і стає вираженою в «дусі закону», залишаючись правомірними інтересами платників.

Визначено, що витоки проблеми зловживання в оподаткуванні кореняться в наявності в їх учасників різнопланових інтересів, які можуть бути правомірними й неправомірними. Правомірними інтересами є ті, що виражені у правовому статусі учасників податкових відносин як безпосередньо закріплені права, свободи, а також ті законні інтереси, що прямо не виражені у формі приписів актів національного податкового законодавства, однак випливають із сутності останніх.

Розкрито зміст конструкції «зловживання правом у податкових правовідносинах» і відмежовано її від суміжних правових категорій. Установлено, що зловживанням правом в оподаткуванні є використання учасником податкових відносин наданих йому суб'єктивних прав або закріплених за ним владних повноважень у цій сфері всупереч їх

призначенню й меті регулювання й охорони податкових відносин, що формально відповідає законній поведінці суб'єкта 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 учасника податкових відносин і застосування за необхідності заходів податкового правовідновлення. Доведено, що зловживати можна як суб'єктивним правом особи, так і наданими їй владними повноваженнями. У першій формі відбувається зловживання правом з боку платників податків, а у другій – контролюючих органів.

Підкреслено, що зловживання правом необхідно відрізняти від суміжних понять – правопорушення і злочин, які теж є різновидами протиправної поведінки. Однак усім цим категоріям притаманна ознака караності й застосування каральних санкцій, які виражають міру завданої ними шкоди охоронюваним суспільним відносинам і законним інтересам. Вказано на відмінності між зловживання правом і об'єктивним неправомірним діянням, перевищенням прав або повноважень, неналежним здійсненням прав або повноважень.

Представлено класифікацію зловживань правом у податкових відносинах, яка залежить від обраної підстави поділу. Наведено найбільш важливі класифікаційні критерії, встановлено, що за сферою порушення права зловживання ним у сфері оподаткування можна поділити на (а) вчинені при безпосередньому виконанні податкового обов'язку і (б) ті, що вчиняються при оскарженні дій і рішень контролюючих органів. За допомогою підстави функціонального спрямування податкових правовідносин зловживання в оподаткуванні можна класифікувати, з одного боку, на групу зловживань податковими повноваженнями в регулятивних правовідносинах, з другого – на групу зловживань в охоронних податкових правовідносинах.

Розглянуто види зловживань платниками податків своїми правами при виконанні податкового обов'язку і при оскарженні рішень і дій контролюючих органів. Аргументовано, що зловживання платниками податків своїми правами при виконанні податкового обов'язку виникають за всіма його складниками – податковим обліком, сплатою податків, оформленням податкової звітності. Однією з базових форм такого зловживання визнано 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. Інша форма зловживання платниками податків своїми правами полягає у використанні ними своїх прав і свобод у цивільних, господарських, трудових та інших відносинах з метою безпідставного отримання податкової вигоди. Доведено, що основними формами зловживань платників їх правом на звернення до суду стають безпідставні оскарження рішень контролюючого органу щодо призначення перевірки, її проведення, застосування адміністративного арешту майна.

Констатовано, що внаслідок поширеності зловживань при бюджетному відшкодуванні податку на додану вартість страждають добросовісні платники податків, які часто зазнають упередженого ставлення з боку контролюючих органів. За цих умов платники чекають на рішення контролюючих органів за наслідками обов'язкових перевірок діяльності кожного з них. І тільки якщо кожен із цих платників виконав свій податковий обов'язок перед бюджетом, стає можливим бюджетне відшкодування.

На прикладі рішень Суду Європейського союзу й Федерального фінансового суду ФРН обґрунтовано, що добросовісні платники податків, навіть незважаючи на дії своїх недобросовісних контрагентів, можуть розраховувати на відшкодування податку на додану вартість після доведення в суді своєї добросовісності. Акцентується, що в зарубіжних країнах підвищення ролі суду в податкових спорах супроводжувалося відмовою від

формалізму й буквального застосування закону, коли виникла судова доктрина доказування на основі доведення добросовісності платника або, навпаки, його недобросовісності. Рекомендовано у вітчизняному податковому й адміністративно-процесуальному законодавстві відмовитися від презумпції правомірності платників податків при розгляді їх скарг про відшкодування податку на додану вартість.

Охарактеризовано форми зловживань контролюючих органів у регулятивних та охоронних податкових правовідносинах. Зазначено, що залежно від спрямованості відповідних прав і повноважень платників на реалізацію свого податкового обов'язку можна виділити три основні різновиди зловживань контролюючих органів у регулятивних податкових правовідносинах. Ці зловживання мають місце при реалізації платником податку обов'язку: (а) з податкового обліку, (б) зі сплати податків і зборів, (в) з подання податкової звітності. На прикладі адміністрування податку на додану вартість розглянуто окремі види зловживань контролюючих органів у регулятивних правовідносинах, а саме зловживання у процедурі: (а) реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, (б) відшкодування з бюджету податку на додану вартість, (в) поновлення реєстрації особи як платника податку на додану вартість.

Доведено, що основні форми зловживань з боку контролюючих органів в охоронних податкових правовідносинах зводяться до неправомірного використання ними свого права на податковий контроль і проведення податкових перевірок платників податків. На прикладах із судової практики продемонстровано, що зловживання контролюючих органів часто мають системний характер, коли контролюючий орган допускає декілька взаємопов'язаних неправомірних діянь і в рамках одного провадження неодноразово порушує законні права й інтереси платника податків. Зроблено наголос, що протидіяти таким зловживанням у податкових правовідносинах можливо шляхом як покращання юридичної техніки, збільшення прозорості і зрозумілості податкового законодавства, так і підвищення рівня правової

свідомості працівників контролюючих органів, а також проведення семінарів за участі контролюючих органів і платників податків з приводу застосування податкового законодавства.

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..*

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях:

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.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації :

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

SUMMARY

Sakhno D. S. Abuse of Right in Tax Legal Relations. – Qualifying scientific work as a manuscript.

Thesis for the scientific degree of the Candidate in Law Sciences, specialty (PhD) 12.00.07 «Administrative Law and Procedure; Financial Law; Information Law» (081 – 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.

It is demonstrated that the essence of tax legal relations is determined by the dialectical connections that arise between tax relations, tax legal relations, the mechanism of legal regulation, the interests of the participants of tax legal relations. It is stated that keeping this process in the legal plane and preventing abuse in tax relations is one of the main tasks of the tax legal regulation, for which the authorized bodies have the possibility of applying measures of state coercion.

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.

It is indicated that the complex phenomenon of public interest in the field of taxation can be divided into components: a) the establishment of powerful and stable sources of tax revenues; b) the dynamic consideration of the realities of economic development and the continuous improvement of tax legislation. Private interests of taxpayers can be divided into legal and illegal. The most significant interests of taxpayers, which do not contradict the objective idea of the fairness of taxation, become secured by the rights of taxpayers and corresponding duties of the controlling bodies. The other part of the legitimate interests of taxpayers is not directly shaped as the rights of taxpayers, but complements the legal status of the latter and, while remaining as legitimate interests of taxpayers, becomes expressed in the «spirit of law».

The study of the problem of abuse of rights in taxation allowed to determine that its sources are rooted in the presence of diverse interests of their participants, which may be both legitimate and illegal. The legitimate interests of participants in

tax relations are those expressed in their legal status as directly established rights and freedoms, as well as those legitimate interests that are not expressly expressed in the form of provisions of acts of national tax law, but proceed from the essence of the latter.

The content of the concept «abuse of the right in tax legal relations» is disclosed and separated from adjacent categories. It has been determined that abuse of right in tax legal relations is the way of using the subjective rights or the powers in the sphere of taxation entrusted to a participant of tax legal relations contrary to their purposes and contrary to regulation and protection of tax relations, which by the formal side corresponds to the legal behavior of the participant and therefore does not form a tax offense, however, because of its socially harmful consequences, poses a threat to the normal development of tax relations, and therefore requires an adequate response of the authorized bodies to stop the relevant behavior of the participant of tax relations and, if necessary, apply measures of lawrestoration in taxation. 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 seconds corresponds to the abuse in taxation by controlling bodies.

It is emphasized that abuse of right must be distinguished from adjacent categories of offenses and crimes, which, although they are some of the varieties of unlawful conduct, yet all have a characteristic of punishment and the use of punitive sanctions, expressing the extent of their harm to public relations and legitimate interests. The distinction is made between the abuse of right and the objective unlawful acts, excessive exercise of rights or powers, improper exercise of rights or powers.

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. It has been determined that by the area of violation of the abuse of right in the field of taxation can be divided into: those that are committed at the direct execution of the tax duty, and those that

are committed when appealing against the actions and decisions of the controlling bodies. In turn, through the basis of the functional orientation of tax relations, abuse of right in taxation can be divided into, on the one hand, a group of abuse of rights in the tax regulatory relationships and, on the other hand, a group of abuse of rights in the tax defensive relationships.

The types of taxpayers' abuse of thier rights while performing the tax duties and while appealing against the decisions and actions of controlling bodies are presented. It is argued that abuse of rights by taxpayers in the process of performance of the tax duty arise out of all its components: tax accounting, tax payment, tax reporting. 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. It is indicated that the most numerous forms of abuse of rights by taxpayers are those that basically are unfounded appeals against the decisions of the controlling bodies regarding the appointment of inspection, its conduction, and imposition of administrative seizure on property.

It is stated that due to the prevalence of abuses in the process of refunding the value added tax, bona fide taxpayers are often have to suffer a biased attitude by the controlling bodies. In these conditions, taxpayers are waiting for the decisions of the controlling bodies on the mandatory tax inspections of the activities of each of them, and only if each of these taxpayers fulfills their tax duty properly, it becomes possible to refund the value added tax from the budget.

Taking as an example the decisions of the Court of the European Union and the Federal Fiscal Court of Germany, it is justified that bona fide taxpayers, even in spite of the actions of their unscrupulous counterparties, can expect the refund of the value added tax after proving their fairness in court. It was emphasized that in

foreign countries the increase of the role of the court in tax disputes was accompanied by a refusal from formalism and the literal application of the tax law, which was the appearance of the court doctrine of proof on the basis of proving the taxpayer's conscientiousness or, conversely, his unfairness. It is recommended in the domestic tax and administrative-procedural legislation to abandon the presumption of the legality of taxpayers when considering complaints from taxpayers regarding the refund of the value added tax.

The forms of abuse by controlling bodies in tax regulatory and tax defensive relations are provided. It is noted that depending on the direction of the respective rights and powers, three main types of abuse by the controlling bodies in the tax regulatory legal relations can be distinguished: 1) when taxpayer implements his duty on the tax accounting; 2) when taxpayer implements his duty to pay taxes and fees; 3) when taxpayer implements his duty on tax reporting. 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.*

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях:

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.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації :

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

ЗМІСТ

ВСТУП 3
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ 13
1.1. Податкові правовідносини як сфера зловживання правом 13
1.2. Публічний і приватні інтереси як рушійні сили податкових відносин... 28
1.3. Зловживання правом як форма поведінки учасників податкових відносин: поняття, відмежування від суміжних категорій, класифікація 43
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1 64
РОЗДІЛ 2. ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ЯК СУБ'ЄКТИ ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ 73
2.1. Зловживання платниками податків наданими правами при виконанні податкового обов'язку 73
2.2. Зловживання платниками податків наданими правами при оскарженні дій і рішень контролюючих органів 92
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2 111
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЮЮЧІ ОРГАНИ ЯК СУБ'ЄКТИ ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ 119
3.1. Зловживання контролюючими органами в регулятивних податкових правовідносинах 119
3.2. Зловживання контролюючими органами в охоронних податкових правовідносинах 143
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3 188
ВИСНОВКИ 197
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 204
ДОДАТКИ 227

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. 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 (стаття 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. Маржераза, 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 й завдання 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 *завдання*:

– 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 заміною 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 тягаря 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 їмм 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 дусі 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 тринадцять наукових праць, з яких п’ять статей: чотири – у фахових наукових виданнях України, одна у фаховому виданні, що входить до міжнародних наукометричних баз даних, і тези восьми наукових доповідей на конференціях.

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

1.1. Податкові правовідносини як сфера зловживання правом

Для будь-якої країни, яка прагне бути економічно самодостатньою й конкурентноздатною, роль податків, системи оподаткування й основного результату їх дії у виді податкових надходжень бюджетів набуває вирішального значення при функціонуванні ключових державних інституцій і є однією з основних форм взаємодії держави й суспільства. Недаремно ще за стародавніх часів (зокрема, у Стародавньому Римі) сплата податків розглядалася як привілей, який мали тільки повноправні громадяни, які в такий спосіб брали участь у державних справах.

У сучасному світі вже загальноприйнятим став підхід, за якого значення податків для організації життєдіяльності не тільки не втратило свого масштабу, а й вийшло на новий рівень розвитку. Останній полягає передусім у виокремленні податкових відносин у відповідний 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.

Характер взаємовідносин між державою і платниками податків зазнав суттєвих змін, викликаних об’єктивним розвитком продуктивних сил суспільства, поступовим накопиченням капіталу у приватних осіб, загальною тенденцію до автономізації громадян і їх відсторонення від участі в державних справах. Усе це сприяло появі конфронтації і виникненню суттєвих розбіжностей між колись дуже близькими між собою публічним і приватним інтересами.

Тенденція до дистанціювання інтересів у податкових відносинах ще більше посилювалася зі збільшенням обсягу прав їх учасників на тлі залишення ключового безумовного обов’язку платників податків –

своєчасної й повної сплати законодавчо встановленої податкової суми до основних централізованих фондів грошових коштів держави й територіальних громад, а також унаслідок появи окремого квазіпублічного інтересу посадових осіб державних і контролюючих органів. У результаті цього учасники податкових відносин почали часто-густо використовувати надані їм правові можливості недобросовісно, зловживаючи своїми правами, спотворюючи мету закріплення останніх і завдаючи тим самим суттєвої шкоди вказаним відносинам. Ось чому, для повноцінного розуміння ситуації, що складається за окреслених обставин, потрібно перш за все з'ясувати природу й особливості самих податкових правовідносин.

Основна мета справляння податків – формування стабільного й основного джерела надходжень бюджетів, що потім стають основою фінансування бюджетних програм і заходів, через які держава реалізує свої функції. Досягнення цієї мети потребує першочергового утворення ланцюга юридичних фактів, які згодом мають стати підґрунтям для виникнення податкових правовідносин. Першим з таких юридичних фактів є набуття податком правової законодавчої форми і його закріплення в податковій системі держави, яка (або ж територіальні громади у випадку встановлення місцевих податків і зборів) саме так реалізує свою податкову правосуб'єктність. З виникненням податкових правовідносин свою роль виконують уже платники податків, які власними свідомими діями формують юридичний зв'язок з об'єктом оподаткування. Після цього, власне, й виникають найтиповіші регулятивні податкові правовідносини: «спрацьовує» правова норма, що закріплює конкретний податок, у платника виникає обов'язок обрахувати і сплатити в бюджет визначену за закріпленою ставкою суму податкового платежу, а у контролюючих органів – правообов'язок перевіряти своєчасність і повноту останнього.

Податкові правовідносини не можуть виникнути зненацька, бо цьому процесу передує низка підготовчих дій, що відповідають за утворення необхідних зв'язків у майбутніх податкових правовідносинах і стають

передумовами їх появи. Самі ж податкові правовідносин є юридичним вираженням регульованих правом звичайних економічних відносин, виникаючих довкола податку як суспільно-економічного явища. Подібне є притаманним для будь-яких урегульованих правом суспільних відносин і визначає їх специфіку. Не випадково Л. С. Явич указував, що місце правовідносин у системі правового регулювання характеризується наявністю подвійного зв'язку [217, с.120]. З одного боку, він виникає між податковими відносинами й податковими правовідносинами, з другого – між податковими правовідносинами й механізмом правового регулювання.

Щодо цього зв'язку наводить пояснення й М. П. Кучерявенко, підкреслюючи, що податкові правовідносини формуються на підставі реальних суспільних відносин, що визначають надходження податкових платежів, однак стають такими тільки під впливом податково-правових норм, оскільки суспільні відносини з приводу надходження податків і зборів стають податковими правовідносинами тільки за наявності закріпленого нормою права податкового обов'язку [72, с. 222, 223]. С. С. Алексєєв наголошував, що в механізмі правового регулювання правовідносини виконують три основні функції: по-перше, окреслюють коло осіб, на яких у той чи інший момент поширюється дія конкретних юридичних норм; по-друге, закріплюють конкретну поведінку, якої мають або можуть дотримуватись особи; по-третє, служать умовою для можливого приведення в дію спеціальних юридичних засобів забезпечення суб'єктивних прав і правових обов'язків [4, с. 256]. Усі ці закономірності притаманні й податковим правовідносинам. В останньому випадку йдеться конкретно про можливість виникнення охоронних податкових правовідносин як наслідок податкового правопорушення й початку дії санкції податково-правової норми.

У випадку порушення податково-правових норм відбуваються зміни в розвитку як податкових правовідносин, так і регульованих податкових відносин. За цих умов останні стають протиправними й виникає необхідність застосовувати примусові заходи для повернення їх у правомірну площину.

Для цього податкові правовідносини регулятивні заміщуються охоронними, в рамках яких винні особи зазнають впливу державного примусу.

У податкових правовідносинах чітко простежується і третій вид зв'язку, що виникає між податковими правовідносинами й інтересами їх учасників, – публічного інтересу держави й територіальних громад і приватних інтересів платників податків і прирівняних до них осіб (податкових агентів, представників платників). Саме ці інтереси виступають рушійними силами розвитку податкових правовідносин і відповідають за формування того чи іншого варіанту поведінки їх учасників – як правомірної, так і протиправної. Причому перехід поведінки останніх з однієї площини в іншу може відбуватися не моментально, а з залученням певних прикордонних станів. Останні виражаються в тому, що дії платників податків або посадових осіб контролюючих органів зовнішньо виглядають цілком правомірно і спираються на ту чи іншу норму права, однак мотив і внутрішній інтерес цих суб'єктів зазнає суттєвих змін. Приміром, платники можуть діяти зі свідомою метою як оптимізації (зменшення) своїх податкових зобов'язань, так і прямого ухилення від сплати податків, у результаті чого їх законні приватні інтереси заміщуються на протиправні. Так само й посадові особи контролюючих органів можуть діяти на шкоду публічному інтересу, неправомірно замінивши його квазіпублічним інтересом.

Саме в окресленому триєдиному поєднанні (по-перше, податкових відносин й податкових правовідносин; по-друге, податкових правовідносин й механізму правового регулювання; по-третє, податкових правовідносин і правомірних інтересів їх учасників) і слід розглядати сутність податкових правовідносин. При цьому конкретним наслідком і наочним відбиттям таких зв'язків податкових правовідносин і виступає наповнення останніх правами й обов'язками їх сторін. Як справедливо підкреслювала Р. Й. Халфіна, розглядаючи правовідносини як правову форму, абстраговану від її реального змісту, ми все ще знаходимось у сфері чистої повинності (тобто

того, що гіпотетично має бути, – Д. С.). Визначаючи власний зміст правовідносин як права й обов'язки їх учасників (а саме до цього зводиться позиція багатьох авторів), ми встановлюємо, якою має бути поведінка суб'єктів за таких умов» [199, с. 90]. Тим самим при закріпленні прав та обов'язків учасників податкових відносин їх первісно абстрактна конструкція наповнюється власним змістом: вона безпосередньо стосується регульованих податкових відносин, використовує здобутки юридичної науки у сфері законотворчої техніки й оптимального сполучення різних елементів механізму правового регулювання, а також тією чи іншою мірою повинна враховувати не тільки публічний інтерес, а й інтереси платників податків. Подібний підхід до податкових правовідносин слід визнати найбільш зваженим, оскільки він об'єднує їх мету (правове регулювання податкових відносин), засоби (механізм правового регулювання) й рушійні сили (публічний і приватний інтереси учасників).

При дослідженні податкових правовідносин важливо уникати ототожнення різних за своєю сутністю категорій, яким, наприклад, є помилкове прирівняння податкових відносин і податкових правовідносин, бо навіть з уже викладеного матеріалу можна побачити суттєву різницю між цими явищами. Податкові відносини виступають об'єктом податково-правового регулювання, а податкові правовідносини належним чином закріплюють сполучення відповідних складників механізму правового регулювання, що використовуються для впливу на регульовані податкові відносини. Відповідно, загальним об'єктом податкових правовідносин можна розуміти поведінку їх учасників – зобов'язаних (платників податків) та уповноважених (контролюючих органів).

Як у загальній теорії права, так і на рівні фінансово-правової доктрини спостерігається дискусія з приводу того, що слід вважати об'єктом правовідносин. Із великої кількості думок щодо цього, нам імпонує позиція С. С. Алексєєва, який наполягав, що об'єкт правовідносин не можна змішувати з об'єктом правового регулювання. Поведінка людей (суспільні

відносини) стає об’єктом правовідносин, якщо їх розглядати як загальне явище. Але якщо правовідносини розглядаються як єдність юридичної форми й матеріального змісту, місце поведінки людей в їх побудові виявляється вже визначеним: поведінка утворює їх матеріальний зміст. Якщо ж і тут при висвітленні об’єкта ще раз посилатися на поведінку людей, це вже буде простим повторенням, яке, звичайно, ні на крок не просуне нас уперед. Характеризуючи об’єкт правовідносин, треба виходити не з того, що правовідносини разом з іншими частинами механізму правового регулювання впливають на суспільні відносини, а з особливих функцій суб’єктивних прав та обов’язків. Із цієї точки зору об’єктом правовідносин є не поведінка людей, а ті явища (предмети оточуючого нас світу), на які спрямовані права й обов’язки, а значить, і сама поведінка учасників правовідносин [5]. У такому підході є своя логіка, яка дозволяє більше розуміти не тільки об’єкт податкових правовідносин, а й ті причини (й відповідно, способи впливу на них), які в подальшому можуть призводити до зловживання учасниками податкових правовідносин наданими їм правами.

І. І. Кучеров теж звертає увагу на вказану проблему, підкреслюючи, що поняття «об’єкт правововідносин» у теорії права породжує значні суперечки. У результаті вивчення низки точок зору вести мову про існування двох основних позицій щодо об’єкта правовідносин. Перша позиція полягає в тому, що таким об’єктом виступає поведінка учасників правовідносин; друга визнає об’єктом правовідносин матеріальні і нематеріальні блага, на які спрямована поведінка всіх учасників правовідносин, причому остання точка зору в теорії права превалює [103]. Як власне резюме щодо цієї проблеми І. І. Кучеров наголошує, що неможливо зводити об’єкт будь-яких правовідносин, у тому числі й податкових, тільки до дій чи поведінки людей, оскільки вони є досить різними: як у правовідносинах зі сплати податків, так і у відносинах, що виникають при проведенні податкового контролю [103]. Так і М. П. Кучерявенко доволі широко підходить до розуміння об’єкта податкових правовідносин, вважаючи, що ним виступають кошти, предмети,

а також діяльність, яка породжує податковий обов'язок і пов'язана з ним. Об'єкт податкових правовідносин, на переконання вченого, включає весь комплекс явищ, діяльності й дій, що регулюються податковими правовідносинами й пов'язані з предметом останніх [70, с. 194 – 200]. Вважаємо, що слід підтримати наведену аргументацію науковців, що об'єктом податкових правовідносин виступають ті явища, дії і предмети, які пов'язані з реалізацією їх учасниками своїх суб'єктивних прав і юридичних обов'язків.

Відмінності між податковими відносинами й податковими правовідносинам відмічають як фахівці в галузі фінансового права, так і вчені, предметом наукового інтересу яких виступають інститути загальної теорії держави та права. Зокрема, йдеться про розрізнення понять «суспільні відносини» і «правовідносини». Як наголошує Р. Й. Халфіна, правовідносини, як єдність форми і змісту, не можуть бути предметом правового регулювання, вони вже є його результатом. Право регулює суспільні відносини, надаючи певним їх видам форми правовідносин [199, с. 113]. Ця теза вже є зрозумілою хоча б тому, що податкові відносини і податкові правовідносин мають різні об'єкти.

Характерно, що для податкових відносин допустимою є тільки форма правовідносин. За аргументованими зауваженнями М. П. Кучерявенка, певні відносини можуть існувати або як правовідносини, або як суспільні відносини, не врегульовані нормою права. Специфіка податкових правовідносин полягає в обов'язковому оформленні їх у встановлену правову форму. Незастосування ж останньої є правопорушенням, що тягне за собою негативні правові наслідки [69, с. 92]. На це вже вказувалось, коли йшлося про необхідність функціонування охоронних податкових правовідносин, які повертають порушені податкові відносини в їх правову площину. Отже, можна зробити проміжний підсумок, що податкові правовідносини і податкові відносини знаходяться між собою у особливому діалектичному взаємозв'язку, де перші становлять форму для суспільних економічних

відносин сфери оподаткування. Останні ж займають місце об'єкта податково-правового регулювання, тоді як матеріальним змістом податкових правовідносин виступають закріплені у правовій нормі права й обов'язки їх учасників.

Розуміючи сутність зв'язку податкових відносин і податкових правовідносин і підходячи до можливості сформулювати дефініцію поняття «податкові правовідносини» потрібно насамперед указати на те місце, яке займає податкове право у структурі права взагалі. На думку М. П. Кучерявенка, на сучасному етапі свого розвитку податкове право посідає місце складного інституту фінансового права, що регулює підвалини формування податкових надходжень бюджету, а складний характер інституту податкового права означає його певну ієрархічну структуру [69, с. 68].

Податкові правовідносини виступають як категорія правовідносин фінансових. З погляду М. П. Кучерявенка, податкові правовідносини, як різновид фінансових, є особливим видом суспільних відносин, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, зміну і скасування податкових платежів) і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами й мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів у бюджети [69, с. 92, 93]. З урахуванням особливостей зв'язку податкових відносин і податкових правовідносин можемо сформувати авторське визначення останніх: податкові правовідносини – це особливий різновид фінансово-правових відносин, які спрямовані на забезпечення формування надходжень податків і зборів до бюджетів шляхом закріплення податкового обов'язку платників податків, визначення інших юридичних обов'язків і надання прав платникам податків, прирівняним до них особам і контролюючим органам під загрозою застосування встановлених заходів державного примусу і настання для винних осіб негативних юридичних наслідків. Саме наявність такого державного примусу має утримувати як платників податків, так і уповноважених контролюючих органів та їх посадових осіб від зловживання правами у сфері оподаткування.

Дослідження сутності податкових правовідносин як сфери можливих зловживань з боку їх учасників, їх відмежування від суміжних категорій, наведення авторського визначення категорії «податкові правовідносини» дозволили підкреслити важливість комплексного підходу до сутності цього поняття й показати взаємозв'язки між податковими відносинами й податковими правовідносинами, між податковими правовідносинами й механізмом правового регулювання, між податковими правовідносинами й правомірними інтересами їх учасників. Саме публічний і приватні інтереси учасників податкових відносин виступають рушійними силами виникнення й розвитку останніх. Утримувати цей процес у правовій площині й не допускати зловживань у податкових відносинах – одне з основних завдань податково-правового регулювання, для виконання якого уповноважені органи мають можливість застосувати заходи державного примусу.

Податкові відносини є вельми важливими для держави й суспільства. Саме завдяки їм держава й органи місцевого самоврядування отримують можливість акумулювати потрібні фінансові ресурси для виконання власних функцій. Утім, безперебійне надходження грошових коштів від справляння податків і зборів може зазнавати загрози у випадках зловживань з боку платників податків і контролюючих органів як основних учасників податкових відносин. Ось чому дослідження особливостей податкових правовідносин дозволить виявити причини й передумови потенційних зловживань в оподаткуванні і сфокусувати в подальшому зусилля на пошуки адекватних засобів профілактики і протидії таким зловживанням.

Загальні закономірності діалектичного розвитку передбачають наявність причинно-наслідкового зв'язку між появою певного явища і його передумовами. Царина податкових відносин є гарною ілюстрацією складної взаємодії різноспрямованих інтересів їх суб'єктів, динаміки цих правовідносин і тих суспільно значущих результатів, які завдяки цьому виникають. Останні при нормальному розвитку податкових відносин приносять користь суспільству в цілому, так і окремим платникам податків,

що є наслідком задіяння в рамках оподаткування низки правових, економічних і соціальних інструментів.

Разом із тим результатів такої законослухняної поведінки контролюючих органів і платників податків нерідко доводиться чекати тривалий час і не в кожному випадку користь від цього для учасників податкових відносин є очевидною. А це вже закладає певні передумови для пошуку останніми більш коротких шляхів задоволення власних інтересів і потреб, що стає причиною появи квазіпублічного інтересу контролюючих органів і приватних інтересів платників податків з мотивом зловживань наданими їм правами у сфері оподаткування.

На перший погляд протидіяти окресленим передумовам доволі складно, оскільки вони зумовлені самою природою податкових відносин. Однак, незважаючи на це, таке завдання має бути вирішеним, що дозволить підвищити загальну ефективність оподаткування. Розпочинати при цьому слід з розуміння природи і специфіки податкових відносин. Як підкреслює М. П. Кучерявенко, що характеристика податкових правовідносин вимагає аналізу їх особливостей і своєрідності, що дозволяє вести про них мову як про самостійний видовий, інституціональний прояв правовідносин фінансових. Особливість податкових правовідносин полягає в їх ієрархічності, в тому, що об’єктом аналізу в даному випадку є інституційні фінансово-правові відносини [72, с. 255]. При цьому слід розуміти, що самі податкові правовідносини виступають юридичною формою закріплення, регулювання й охорони податкових відносин, тобто спостерігається ієрархія й підпорядкування один одному податкових відносин, податкових правовідносин і фінансово-правових відносин.

У той же час, підкреслював Ю. А. Ровинський, досліджуючи загальні питання фінансового права, головною особливістю фінансових правовідносин є те, що вони виступають юридичною формою вираження й закріплення фінансових відносин, які, у свою чергу, є формою певних економічних відносин [159, с. 134]. Саме на останні й чинять вплив

фінансово-правові норми й фінансово-правове регулювання, що в одних випадках може гальмувати економічний розвиток, а в інших – стимулювати його. За висновком Л. С. Явича, у випадках, коли юридична норма правильно відображає об'єктивну потребу у зміні існуючих відносин, вона опиняється реальною силою, здатною призвести до глибоких змін в економіці й у темпах її розвитку. Утім, якщо правова норма достатньою мірою не відбиває об'єктивних потреб, вона вже не здатна вдосконалювати виробничі відносини, а тому або перешкоджає їх розвитку, або залишається не втіленою в реальні правові відносини [217, с. 20, 21].

У вказаному криється одна з головних відповідей на питання концептуальної протидії можливим зловживанням у сфері оподаткування. Для цього перш за все 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, достатньо повною, інакше прийняття окремих рішень у сфері оподаткування лише погіршить стан суспільно-економічних процесів і утворить підґрунтя для зловживань у цій царині.

Доречним прикладом цьому може служити акциз на пальне. Так, за підпунктом 212.1.15 пункту 212.1 статті 212 Податкового кодексу України платником акцизного податку (в тому числі) є особи, які реалізують пальне [124]. Причому, відповідно до пункту 49.2[1] статті 49 Кодексу ці особи, а також платники, які мають діючі (у тому числі призупинені) ліцензії на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством, зобов'язані за кожний встановлений цим Кодексом звітний період подавати податкові декларації незалежно від того, чи провадили вони господарську діяльність у звітному періоді [124]. Такий підхід, як і обкладення акцизним податком операції з реалізації пального, на перший погляд, допомагають акумулювати додаткові надходження податків до бюджету і є корисними для публічного інтересу. Однак у дійсності при

цьому не враховуються реальні економічні умови, зокрема, та обставина, що вартість пального є одним з основних чинників підвищення собівартості виготовлення й доставки до споживача готової продукції. Тому наявність акцизу на пальне при високих базових світових цінах на нафту й низькому рівні купівельної спроможності населення призводить до ланцюгової реакції гальмування економічного розвитку, провокує інфляцію і знижує рівень життя громадян. За подібними діями законодавця вбачається наявність квазіпублічного інтересу правлячої еліти, яка в такий спосіб як вирішує вузькоспрямовані групові економічні питання, так і контролює опозицію і своїх політичних опонентів, не даючи можливості для швидкого накопичення капіталу, який загрожував би їх власним інтересам.

У цьому теж виявляється взаємодія фінансово-правових і політичних відносин. Розглядаючи ж податок як механізм перерозподілу новоствореної вартості й валового внутрішнього продукту (наприклад, через бюджети більшості розвинених країн перерозподіляється 32 – 55 % ВВП, і в цьому році в Україні закладено показник 34,4 % його перерозподілу через зведений бюджет [119]), ми не тільки торкаємося економічного підґрунтя цього процесу, а й можемо побачити зв’язок податкових відносин з відносинами соціального забезпечення. Відповідно, податково-правове регулювання стає квінтесенцією впливу на весь ланцюг суспільних відносин – від економічних, політичних, соціальних до фінансово-правових і, врешті-решт, податкових правовідносин. Взяти до уваги кожен із цих аспектів – дуже відповідальне і складне завдання, що стоїть перед уповноваженими органами, що беруть участь у податково-правовому регулюванні. Однак при сумлінному й комплексному підході до нього, що передбачає врахування існуючих економічних зв’язків і стану розвитку виробничих відносин, потреб більшості населення й окремих галузей економіки, із застосуванням якісної законодавчої техніки (в тому числі дотримання принципів стабільності й передбачуваності податково-правового регулювання) цілком можливо уникнути появи найбільш загрозливих форм зловживань у цій сфері.

Ведучи мову про особливості податкових правовідносин, впливаючих на характер потенційних зловживань в оподаткуванні, потрібно брати до уваги й інший аспект їх природи, а саме владномайновий їх характер. Із цього приводу М. П. Кучервяенко підкреслює, що природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони виступають як владномайнові відносини, де відносини влади не можна відокремити від майнових, бо вони діють у сукупності. Владномайновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретних податкових правовідносинах. При цьому податковий орган, виступаючи від імені держави, наділений у зв'язку із цим певними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (сплата податку, надання звітності) [69, с. 92]. Ю. А. Ровинський теж наголошував, що «у всіх видах фінансових відносин їх владномайновий характер виступає абсолютно чітко. Значення має лише ступінь прояву в них владного характеру. Характеристика фінансових правовідносин як владномайнових дозволяє відмежовувати їх від цивільного права, що регулює майнові відносини, від адміністративного права, що регулює майнові відносини, від адміністративного права, де зустрічаються також владномайнові відносини» [159, с. 138].

Особливості податкових правовідносин визначають і характеристику їх владномайнової природи. Як указує М. П. Кучерявенко, податкові правовідносини, як різновид фінансових, виникають виключно у процесі діяльності з акумулювання надходжень від податків і зборів, тоді як в адміністративному праві владномайнові відносини виникають з виконавчо-розпорядницької діяльності. Якщо податкові правовідносини мають грошовий характер, то адміністративно-правові значною мірою представлені безпосередньо майновими й передбачають певну підпорядкованість, субординацію суб'єктів. А ось податкові не виходять з організаційної залежності учасників цих правовідносин [72, с. 225]. Така владномайнова природа податкових правовідносин потрібна для виконання ними основного

призначення податків і зборів – наповнення бюджетів держави й територіальних громад необхідною кількістю грошових коштів, достатніх для фінансування запланованих бюджетних програм і виконання державою своїх функцій.

Водночас через свій владномайновий характер ці правовідносини утворюють у кожного з їх учасників можливості до зловживання наданими правами. Насамперед грошове вираження податку, необхідність його точного визначення і своєчасної сплати, а також наявність штрафів як санкцій за порушення податкового законодавства призводять до появи в обох сторін податкових правовідносин стійкого інтересу, з одного боку (інтерес платників), до визначення якомога найменшої суми податку, з другого боку (інтерес контролюючих органів) – до нарахування якомога більшого розміру податкових зобов’язань. За цих обставин будь-яка невизначеність, прогалина або двозначність податково-правових норм здатні виступити інструментом для зловживань кожним з учасників податкових правовідносин своїми правами. Крім цього, в аспекті таких зловживань контролюючими органами йдеться і про те, що їх посадові особи можуть діяти як з відкритим перевищенням наданих їм владних повноважень, так і з прихованим зловживанням останніми, коли, приміром, відбувається затягування строків прийняття рішень, пошук формальних, штучних причин для відмови в задоволенні звернень платників податків.

Протидія зловживанням, що виникають на владномайновій основі податкових правовідносин, зводиться до декількох напрямків, а саме: (а) до удосконалення податкового законодавства й використовуваної при його закріпленні юридичної техніки; (б) до такого балансування публічного і приватного інтересів, коли платники сприйматимуть оподаткування як необхідне і справедливе явище, а повноваження контролюючих органів будуть урівноважені правами платників і дієвими механізмами захисту таких прав (перш за все через ефективне і справедливе правосуддя, повноцінне застосування правопоновлювальних санкцій при незаконних діях цих

органів); (в) до прозорого адміністрування податків і зборів, якомога ширшого застосування в оподаткуванні сучасних електронних цифрових технологій і всесвітньої мережі «Інтернет»; (г) до міжурядової співпраці з контролюючими органами інших країн, а також з різними міжнародними організаціями.

Також можливими шляхами профілактики зловживань у досліджуваній сфері є проведення роз'яснень і покращання інформованості платників податків про податкове законодавство, налагодження співпраці між платниками й контролюючими органами. При цьому слід уникати такого засобу боротьби зі зловживаннями в податковій сфері, як просте підвищення санкцій за правопорушення. Ефективним він стане лише в сукупності з іншими переліченими вище інструментами протидії зловживанням, а застосоване окремо підвищення санкцій здатне лише провокувати іншу хвилю зловживань – у даному разі на рівні тих органів, які будуть уповноважені розглядати виявлені податкові правопорушення і зловживання.

Таким чином, можна підсумувати, що головними особливостями податкових правовідносин є їх складний ієрархічний характер і владномайнова природа. З урахуванням існуючих різноспрямованих інтересів (публічного і приватних) у цій царині названі особливості здатні ставати інструментами суб'єктів податкового права для маніпуляції наданими їм правами й закріпленими юридичними обов'язками. Протидія негативним проявам поведінки учасників податкових правовідносин повинна бути комплексною й передбачати як урахування реальних економічних відносин при введенні в дію податків, прозорого їх адміністрування, забезпечення балансу інтересів в оподаткуванні, так і поліпшення юридичної техніки при закріпленні податково-правових норм, використання сучасних цифрових технологій при сплаті податків і при контролі за цим, а також поглиблення міжнародної співпраці з питань оподаткування.

1.2. Публічний і приватні інтереси як рушійні сили податкових відносин

На сучасному етапі суспільного розвитку неможливо уявити державу без податків і того потужного джерела надходжень бюджетів усіх рівнів, що ними формується. Саме завдяки державним коштам, акумульованим як податки, держава набуває можливості профінансувати бюджетні програми, реалізовувати свої функції, утворювати стан злагоди й безпеки для суспільства. Разом із тим публічний інтерес, закономірно виникаючий у цій сфері, опиняється в доволі несприятливому середовищі, де йому протистоять приватні інтереси платників податків, а нерідко і квазіпублічний інтерес, який лише зовні формально нагадує публічний, а за своєю сутністю може бути прямо протилежним останньому. Ці чинники слід враховувати при правовому регулюванні податкових відносин, що дозволятиме ефективно протидіяти існуючим загрозам і можливим зловживанням в оподаткуванні з боку як платників податків, так і контролюючих органів.

З усіх інститутів, створених суспільством протягом тисячоліть, держава, напевно, є основним і ключовим. Державна форма організації соціуму є не тільки необхідною для його сталого існування й розвитку, а й такою, що відповідає потребам кожного окремого індивіда в особистій безпеці, в захисті від протиправних посягань, у можливості вільно користуватися своїми невідчужуваними правами, мати доступ до освіти, медичного забезпечення, соціального страхування тощо. Суспільні економічні відносини, що лежать у базисі суспільної організації, зумовлюють те, що виконання кожного з цих завдань вимагає наявності відповідного й достатнього рівня фінансування. Це, у свою чергу, викликає появу публічних фінансових відносин, зокрема, податкових, а податкові надходження стають основним і найбільш стабільним джерелом наповнення бюджетів грошовими коштами. Виникає при цьому стійкий публічний інтерес в оподаткуванні, система державних функцій доповнюється податковою функцією, а

структура органів державної влади й управління передбачає окрему ланку для контролюючих органів у сфері податкових відносин.

Символічним є те, що, незважаючи на швидкоплинні суспільні відносини в умовах сучасного постіндустріального суспільства й появи низки нових функцій держави (і взагалі, на поступову тенденцію до зміни ролі останньої в бік сервісного агента-посередника для взаємодії різних суспільних інститутів), податкова функція залишається незмінною і, можна стверджувати, випробуваною часом. Цю обставину відмічає М. П. Кучерявенко, зауважуючи, що стабільність податкової функції держави пояснюється не тільки давністю свого походження, бо саме через її реалізацію забезпечується можливість існування останньої, фінансова гарантованість виконання нею свого призначення. У той же час застосовані податкові механізми чутливо реагують на стан і тенденції в розвитку економіки й суспільства у цілому, і досягнення максимального ефекту в застосуванні податків і зборів є можливим при мобільному коригуванні як їх елементів, так і податкової системи в цілому [72, с. 374]. Наведене дозволяє вести мову про наявність двох характерних особливостей податкових відносин: (а) необхідності їх стабільного правового регулювання (для чого серед засад чинного вітчизняного законодавства, закріплених у підпункті 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, вказано засаду стабільності податкового законодавства [124]) і (б) одночасного швидкого врахування об’єктивних економічних умов і прогнозування тенденцій економічного розвитку при встановленні і введенні в дію податків, здійснення податкового адміністрування й контролю.

Саме на такі частини й можна умовно поділити комплексне явище публічного інтересу у досліджуваній сфері: (1) установлення потужних і стабільних джерел податкових надходжень; і (2) динамічне врахування реалій економічного розвитку. Кожен із цих складників публічного інтересу реалізується на відповідних етапах: (а) при встановленні і введенні в дію

податків і (б) при їх сплаті і здійсненні податкового адміністрування, в тому числі і проведенні податкового контролю.

Для успішного досягнення цілей публічного інтересу на кожному з названих етапів використовуються відповідні податкові принципи, що покладено в основу податково-правового регулювання, найважливіші з яких закріплені у статті 4 Податкового кодексу України як засади вітчизняного податкового законодавства [124]. Так, меті встановлення достатніх і стабільних джерел податкових надходжень служать засади, закріплені в пункті 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, а саме: (1) фіскальна достатність, яка у підпункті 4.1.5 пункту 4.1 статті 4 Кодексу розуміється так, що встановлення податків і зборів має відбуватися з урахуванням потреби досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [124]; (2) стабільність, визначена таким чином, що зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила і ставки, а податки і збори, їх ставки й податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [124]. Одночасно, щоб податкові механізми були економічно обґрунтованими, в підпункті 4.1.7 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України закріплено засаду економічності оподаткування, згідно з якою установленню підлягають лише ті податки і збори, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування [124]. Свій вплив на досягнення цілей публічного інтересу в оподаткуванні чинять також інші засади податкового законодавства, зокрема, рівномірності і зручності сплати, нейтральності оподаткування тощо. Отже, можна стверджувати, що всі ці засади допомагають реалізації ключових завдань оподаткування, виражених відповідним публічним інтересом у податкових відносинах.

Формування публічного інтересу в податкових відносинах знаходиться у прямому причинно-наслідковому зв’язку з виникненням оподаткування взагалі й відбувається це одразу після усвідомлення потреб держави у

фінансуванні виконання нею своїх завдань і функцій. Для цього суспільство делегує державі частину народного суверенітету, що оформлюється у виді податкового суверенітету держави й передбачає добровільну згоду громадян на справедливе несення податкового тягаря й незалежність у вирішенні цього питання від будь-яких інших суверенних суб'єктів, фізичних або юридичних осіб. Причому, незважаючи на своє коріння, що сягає народного суверенітету, податки є безумовною ознакою держави. На це звертає увагу М. П. Кучерявенко, визначаючи роль останньої як суб'єкта податкових відносин і підкреслюючи, що податки – атрибут саме держави, а не суспільства, саме вона володіє виключною компетенцією при встановленні, зміні і скасуванні податків і зборів [72, с. 375]. Тож для публічного інтересу в податковій царині характерним стає нашарування потреб держави у фінансуванні своїх функцій і первісних потреб суспільства, а реальне їх співвідношення характеризує держави та їх політичні режими – як демократичних, авторитарних (у тому числі імітуючих демократичний державно-політичний устрій) чи тоталітарних.

Користуючись своїм податковим суверенітетом держава самостійно встановлює систему органів, що набувають податкової правосуб'єктності, й визначає їх компетенцію. Саме через систему таких органів держава бере участь у податкових відносинах та їх правовому регулюванні. Ідеться передусім про традиційне наділення парламенту (як вищого законодавчого органу держави) монополією на встановлення і введення в дію загальнодержавних податків і зборів, а також на делегування спеціальної податкової компетенції в галузі їх адміністрування профільним контролюючим органам. Цілком закономірно, як підкреслювала Р. Й. Халфіна, закономірно, що діяльність держави опосередковується численними й різноманітними правовідносинами, в яких представлена як вона сама, так і органи управління як самостійні суб'єкти права [199, с. 168]. Сутність полягає в тому, що держава, виконуючи роль суверена й носія законодавчої влади і встановлюючи обов'язковий для всіх суб'єктів порядок

поведінки, не виключає, а, навпаки, передбачає участь в оподаткуванні органу або посадової особи як представника держави в цілому, які найчастіше й виступають учасниками відносин [199, с. 166, 167]. Усі ці особливості яскраво виявляються в податкових відносинах, де держава, як первісний і владний їх суб'єкт, представлена утвореними нею контролюючими органами у сфері податків і зборів.

При цьому держава зберігає безпосередню участь у податкових відносинах як власник акумульованих податкових надходжень і як суб'єкт податкової відповідальності (у тому числі й міжнародно-правової, при розгляді справ Європейським судом з прав людини) у випадку порушення прав платників податків з вини її органів чи їх посадових осіб. Щодо цього М. П. Кучерявенко наголошує: здійснюючи діяльність в оподаткуванні від імені держави, зазначені органи не стають власниками податкових надходжень, рухом яких вони, по суті, управляють, не присвоюють податків і зборів. Власниками коштів, акумульованих у такий спосіб, є держава й територіальні громади (що стосується місцевих податків і зборів). Саме держава виступає суб'єктом – власником централізованих фондів, утворених за рахунок податкових надходжень. Крім цього, держава виступає і як суб'єкт відповідальності, коли йдеться про незаконно утримані податки і збори, які не компенсуються платникові за рахунок особи, яка прийняла неправомірне рішення, а відшкодовуються з бюджету – грошових коштів, власником яких, знов-таки, виступає держава (або територіальні громади) [72, с. 377, 383].

Окреслені особливості участі держави в податкових відносинах накладають відбиток на реалізацію публічного інтересу в оподаткуванні, який (як на етапах встановлення і введення в дію податків і зборів, так і при податковому адмініструванні) опиняється опосередкованим уповноваженими на такі дії органами державної влади й управління, які, у свою чергу, представлені конкретними посадовими особами. Останні можуть мати і

власні інтереси, що не співпадають з основними потребами суспільства, а тому на рівні конкретних правовідносин виникає конфлікт інтересів.

Нерідко, публічний інтерес в оподаткуванні опиняється під загрозою як відкритого нехтування ним (наприклад, у випадку повного ненадходження суми податкових зобов'язань платників до бюджетів – як наслідок корупції і зловживання посадовими особами контролюючих органів своїми правами), так і його заміщення квазіпублічним інтересом, що лише зовні нагадує публічний інтерес, а в дійсності не є таким (наприклад, у разі встановлення такого податково-правового регулювання, яке має свідомо створені «сірі» зони, чим дозволяє ухилятися від оподаткування окремим платниками, які мають своє лоббі в законодавчому органі влади). Ще один характерний приклад квазіпублічного інтересу полягає у відшкодуванні податку на додану вартість [124] до моменту впровадження відповідного електронного реєстру). В останньому випадку народні депутати й посадовці контролюючих органів можуть діяти з мотивів особистої користі й наносити шкоду публічному інтересу, що дорівнює як обсягу податків і зборів, що прямо не надійшли до бюджету протягом звітного періоду, так і тим майбутнім податковим надходженням, що надійшли б до казни, однак опиняться втраченими через погіршення репутації й іміджу держави, що тягне за собою виникнення недовіри до державних органів з боку добросовісних платників податків і потенційних інвесторів. Подібна поведінка осіб, наділених владними повноваженнями, є зловживанням останніми й має визнаватися протиправною в законодавчо встановленому порядку з настанням відповідних негативних наслідків для винних осіб.

З точки зору своєї природи квазіпублічний інтерес в оподаткуванні, що здатен заміщувати собою публічний, є ближчим не до останнього, а до приватних інтересів платників податків, які бажають залишити у власному розпорядженні якомога більшої суми грошових коштів, занижуючи свої податкові зобов'язання перед бюджетами або затягуючи їх сплату. Коли платники обирають такий варіант поведінки, вони починають зловживати

своїми правами в оподаткуванні, що знижує ефективність дій контролюючих органів, відтерміновує надходження податків і зборів до бюджетів. Сприяють цьому як недосконалість податкового законодавства, так і наявність квазіпублічного інтересу посадовців контролюючих органів, які можуть імітувати законні дії, однак переслідувати мету протиправної винагороди чи отримання вигоди від платників податків.

Для профілактики проявів шкідливої для публічного інтересу поведінки посадових осіб контролюючих органів і недопущення реалізації квазіпублічного інтересу слід провадити комплекс дій як з покращання законодавчої техніки, використовуваної при правовому регулюванні податкових відносин, так і застосовувати найновітніші електронні засоби й цифрові технології при здійсненні податкового адміністрування, залучати досвід зарубіжних країн у боротьбі з правопорушеннями і зловживаннями у оподаткуванні, підвищувати професійний рівень зазначених посадовців разом з наданням ним адекватного грошового забезпечення і гарантій в галузі соціального страхування. Додатковим, але навіть ще більш важливим напрямком дій держави щодо захисту й успішної реалізації публічного інтересу в досліджуваних відносинах має стати використання тільки тих податково-правових інструментів, що засновані на реальних показниках економічного розвитку держави і які враховують об’єктивний стан її економіки і спроможність платників до несення податкового тягаря. У той же час сприйняття останніми процесу оподаткування як справедливого й відповідаючого їх інтересам – основна запорука сумлінної поведінки учасників податкових відносин і запобіганню зловживань у цій сфері.

У результаті проведеного аналізу сутності публічного інтересу в податкових відносинах виявлено закономірності його формування й загрожуючі йому чинники, а також надано загальні рекомендації протидії зловживанням у царині оподаткування. Як бачимо, публічний інтерес в останній спрямовано на забезпечення стабільного й достатнього надходження податкових коштів до бюджетів з метою їх спрямування на

фінансування основних завдань і функцій держави. Як наслідок опосередкування участі держави в податкових відносинах представницьких органів влади і спеціально створених контролюючих органів виникає можливість появи інтересу квазіпублічного, що заміщує собою публічний і шкодить йому. Ефективну протидію цьому можна чинити шляхом таких дій, як удосконалення законодавчої техніки, впровадження цифрових технологій у податкове адміністрування, застосування зарубіжного досвіду. В основу ефективної реалізації публічного інтересу в оподаткуванні має бути закладення у правові механізми податків того розміру податкового тиску, який є прийнятним і справедливим для їх платників з урахуванням об'єктивного стану вітчизняної економіки.

Існування податкових правовідносин не є можливим без їх учасників і конкретизації змісту цих відносин у податково-правових нормах. Закономірно, що ключовими учасниками таких правовідносин виступають контролюючі органи – як уповноважені суб'єкти в оподаткуванні і платники податків – як зобов'язані суб'єкти в ньому. Для змісту податкових правовідносин властива нерозривність зв'язку між правами одного суб'єкта податкових правовідносин і кореспондуючих їм обов'язків другого. Уся динаміка цих правовідносин від самого початку їх виникнення залежить від рушійних сил, що стоять за діями їх учасників, – публічного і приватних інтересів. Полярність останніх є важливим чинником високої конфліктності розглядуваних правовідносин. Вона сприяє перевтіленню законних приватних інтересів платників в ті інтереси, що викликають появу податкових зловживань і правопорушень з їх боку. Це є небажаним варіантом розвитку індивідуальних податкових правовідносин, бо він призводить до обопільних втрат для їх учасників, а тому окреслена проблема вимагає ретельного наукового опрацювання.

Багато в чому платники в податкових правовідносинах відіграють вирішальну роль. Саме за рахунок їх позитивних дій закріплена в податково-правовій нормі модель суспільно значущої поведінки набуває змогу

здійснитись у конкретних податкових правовідносинах, а бюджети – отримати необхідні обсяги податкових надходжень для фінансування бюджетних програм і досягнення цілей публічного інтересу. Для безперебійного надходження грошових коштів до бюджетів держава забезпечує підтримання й розвиток податкових відносин, їх правове регулювання, створює систему органів (у тому числі казначейських і контролюючих), а податковий обов'язок платників стає закріпленим на конституційному рівні. За статтею 67 Конституції України «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [62]. А вже на галузевому рівні податкового законодавства відбувається подальша деталізація цих норм.

Така деталізація передбачає конструювання правового змісту податкових правовідносин шляхом зустрічного закріплення суб'єктивних юридичних прав та обов'язків їх учасників. Це зроблено в такий спосіб, що в обов'язках одних учасників відбиваються законні інтереси інших, які наділені правом вимагати відповідну реалізацію юридичного обов'язку суб'єкта, який їм протиставлений. Так, у контролюючих органів є право видавати податкові повідомлення-рішення на суму податкового боргу платників податків і звертатися до суду за його примусовим стягненням, що відповідає публічному інтересу суспільства. У платників існують відповідні податкові права, більша частина з яких закріплена у статті 17 Податкового кодексу України [124], реалізація яких підкріплена встановленням обов'язків контролюючих, судових та інших державних органів, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб належним чином сприяти реалізації цих прав, реагувати на їх звернення й виконувати інші юридично значимі дії. Саме так відбувається реалізація законних приватних інтересів платників податків і практично забезпечується досягнення балансу інтересів в оподаткуванні.

Отже, лише теоретично, методом наукової абстракції можна відділяти суб'єктивні права і юридичні обов'язки учасників податкових відносин; а на практиці ж, на рівні безпосередніх правовідносин вони є неподільними. Забезпечити повноцінну реалізацію публічного інтересу без відповідного гарантування необхідного обсягу законних приватних інтересів платників податків неможливо, що виражено закріпленими у статті 4 Податкового кодексу України засадами вітчизняного податкового законодавства [124]. За умов їх належної реалізації такі засади дозволяють встановлювати у внутрішньому податковому законодавстві взаємоузгоджену систему як прав та обов'язків контролюючих органів, так і обов'язків і прав платників податків.

На наявність тісного взаємозв'язку цих категорій податкового права вказують і вчені, підкреслюючи водночас і їх дихотомічну природу, що зумовлює їх полярність і конфліктність внутрішньої сутності податкових правовідносин. Як зазначає М. П. Кучерявенко, суб'єктивне податкове право і суб'єктивний податковий обов'язок, незважаючи на їх тісний взаємозв'язок і взаємозумовленність, становлять собою певні протилежності. Це пов'язано не лише зі своєрідним протистоянням їх носіїв – уповноваженої і правозобов'язаної особи, а й з їх змістом, націленістю на реалізацію інтересів. Якщо суб'єктивне податкове право передбачає перш за все задоволення інтересу його носія – особи, наділеної таким правом, то податковий обов'язок сфокусований на реалізації інтересів особи, яка протиставлена носію цього обов'язку [72, с. 447].

С. С. Алексєєв теж наголошував, що суб'єктивні податкові права й обов'язки певною мірою співпадають і за їх фактичним змістом: уповноважена особа має право вимагати від особи зобов'язаної саме того, що має здійснити (або від чого повинна утриматись) остання. Суб'єктивне право й обов'язок – це дві сторони єдиного цілого, єдиного юридичного змісту правових відносин. Зв'язок між правом та обов'язком є об'єктивно закономірним. Перед нами явне протистояння діалектичного закону єдності

протилежностей. Цілком очевидно, що й суб'єктивне право та юридичний обов'язок – це протилежності, які поза єдності (правовідносин) існувати як юридичні явища не в змозі [4, с. 321]. Із цього слідує не лише те, що права й обов'язки в податкових правовідносинах прямо взаємопов'язані й у своїй основі підпорядковані єдиній меті, а й такий важливий висновок: хоча закріпленою може бути майже безмежна кількість податкових прав платників, однак дійсно забезпеченими й гарантованими до реалізації стають лише ті з них, що відображені в зустрічному закріпленні юридичних обов'язків контролюючих та інших публічних органів.

Обставини, що характеризують складну взаємозумовленість і діалектичну єдність протилежних категорій суб'єктивних податкових прав та юридичних обов'язків, чинять свій вплив і на розуміння сутності законних приватних інтересів платників податків. Інтересами, які можуть реалізовуватись і нести користь платникам, слід визнати лише ті, що одночасно забезпечуються як закріпленням відповідних юридичних прав платників у внутрішньому податковому законодавстві і випливають із норм міжнародних договорів, ратифікованих Україною, так і встановленням кореспондуючих цим правам обов'язків публічних, передовсім контролюючих органів.

У забезпечення законних інтересів платників податків вагомий внесок робить практичне гарантування справедливості як частини засади верховенства права в податкових відносинах. Разом із тим засаду справедливості, яка має об'єктивний характер, потрібно не змішувати з її суб'єктивним сприйняттям, на що вказує Я. Ю. Глуховський, зазначаючи, що платники податків доволі часто й у різних ситуаціях посилаються на податкову справедливість. Однак вони пов'язують її переважно зі зниженням податкового навантаження або з повним звільненням від податків. У даному випадку має місце суб'єктивна справедливість, зумовлена захисною реакцією платника на втрату в результаті оподаткування частини належних йому матеріальних коштів. Саме вона й породжує у платника податків бажання

зменшити власні податки разом з пред'явленням вимог до публічної влади щодо виконання різного роду обов'язків. Однак є й інше, об'єктивне тлумачення податкової справедливості, що має практичне значення, – це розуміння органів влади, які встановлюють податки. Воно зводиться до того, що покриття публічних витрат пов'язано з потребами вибору джерел доходів і справедливого розподілу податкового навантаження на економічних суб'єктів [31, с. 41]. На практиці ж, ведучи мову про засаду справедливості як інструмент забезпечення законних приватних інтересів платників податків, ми не можемо абстрагуватися від окресленого вище суб'єктивного її сприйняття платниками. Ось чому одним з найдієвіших засобів реалізації законних інтересів суб'єктів оподаткування залишається надання їм податкових пільг, зниження податкового тиску і закріплення інших стимулюючих механізмів у податковому законодавстві. У перспективі подібна реалізація законних інтересів платників сприяє й задоволенню публічного інтересу суспільства, збільшенню обсягів податкових надходжень до бюджетів, разом зі зменшенням кількості випадків зловживання платниками податків своїми правами й невиконання обов'язків.

При окресленні кола законних приватних інтересів платників податків і їх втілення в життя важливо, щоб держава й органи публічної влади встановлювали баланс не лише з публічним інтересом, а й між іншими платниками. Не повинно бути ситуацій, коли серед платників податків, які знаходяться в рівних умовах, одна їх частина отримує невиправдані привілеї поряд з іншими. Це порушує розуміння справедливості й засади рівності платників податків й недопущення проявів податкової дискримінації. У такій ситуації держава має діяти як арбітр, що пильно стежить за створенням максимально збалансованого підходу до оподаткування й забезпеченням у ньому лише тих інтересів, які не порушують об'єктивного тлумачення податкової справедливості, за втіленням насамперед принципів податкової рівності й фіскальної достатності. Такий підхід дозволить одночасно отримувати максимально можливі обсяги податкових надходжень і

забезпечувати прийнятний і посильний для платників рівень податкового тиску.

З усього кола приватних інтересів, що можуть виникати у платників податків, статусу законних повинні набувати лише ті, що не вступають у конфлікт з приватними інтересами інших платників податків і з публічним інтересом суспільства. На це вказує К. Г. Костікова, яка вважає, що можливість отримати ті чи інші блага, тобто реалізувати інтереси, забезпечується державою, але тільки у випадку, якщо це не зашкодить інтересам самої держави, суспільства в цілому й інших індивідів [65, с. 27]. Найбільш важливі із законних інтересів платника податків отримують форми суб'єктивних прав і тому стають неподільним цілим з відповідним податковим правом цього суб'єкта. М. І. Матузов наголошує, що найважливіші, найсуттєвіші з точки зору держави суспільно значущі інтереси платників податків стають законодавчо визначеними як суб'єктивні права особи [94, с. 128].

Із наведеного випливає загальна картина про співвідношення законних інтересів платників податків з їх правами й іншими інтересами. В умовах дії принципу верховенства права й забезпечення рівності платників податків найбільш значимі їх інтереси, що не суперечать об'єктивному уявленню про справедливість оподаткування, стають забезпеченими правами платників податків і відповідними, кореспондуючими їм обов'язками контролюючих органів. Інша частина законних інтересів платників податків прямо не оформлена як їх права, однак вона доповнює правовий статус останніх і є вираженою в «дусі закону» як правомірні інтереси платників.

Певну зрозумілість щодо прояву зазначених законних приватних інтересів платників податків і їх відмінностей від закріплених в якості їх прав вніс М. І. Матузов, указавши, що, по-перше, таких законних інтересів набагато більше порівняно з вираженими суб'єктивними правами, вони набагато різноманітніші; по-друге, їм не протистоять прямі юридичні обов'язки контролюючих органів; по-третє, вони не мають конкретного

переліку, суворо фіксованої системи; по-четверте, у них слабша економічна база, яка дозволяла забезпечувати їх повне задоволення; по-п'яте, вони не мають досить твердих юридичних гарантій, спираючись на які можна було б у всіх випадках відстоювати їх у суді чи і інших державних органах [94, с. 112]. Найбільш характерним законним приватним інтересом платників податків, який не закріплено у правах останніх, є пошук найбільш економічно вигідної для платників моделі оподаткування й можливість оптимізовувати власні податкові зобов'язання перед державою, не порушуючи при цьому мети податково-правових норм. А на той випадок, коли більш оптимальний для платника варіант оподаткування стає можливим унаслідок наявності законодавчої колізії, у підпункті 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України закріплено засаду презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [124].

Щоправда, на практиці відмічається велика кількість ситуацій, коли контролюючі органи обчислюють податкові зобов'язання платників за найменш сприятливою для останніх схемою й надсилають податкові повідомлення-рішення на донараховані суми, а правомірність своїх дій платники змушені відстоювати в судах адміністративної юрисдикції. Це перешкоджає як реалізації законних інтересів платників, так і публічного інтересу, адже платники, становлячись учасником адміністративного судочинства, вже не в змозі зосередити свої зусилля на нормальній своїй економічній діяльності, що зменшує їх доходи й відрахування податків до бюджетів у наступних податкових періодах, а бюджети недоотримають кошти від поточних сум податків до вирішення податкового спору.

Тому однозначність і прозорість національного податкового законодавства стає запорукою реалізації як законних інтересів платників, так і публічного інтересу суспільства. Інакше платники податків змушені вдаватися до податкового маневрування як засобу обстоювання своїх інтересів. Таке маневрування може набувати ознак зловживання правами і переходити межу законних інтересів, переростати у площину інтересів платників податків, що шкодять податковим правовідносинам, утворювати склад податкового правопорушення чи навіть кримінально караного діяння у сферах економічних відносин і публічної фінансової діяльності.

Можна стверджувати, що законні інтереси платників є часткою тих їх інтересів у податкових відносинах, які або забезпечені закріпленням у податковому законодавстві відповідних їх прав, або відповідають духу закону, не порушуючи норм податкового законодавства й не наносячи шкоди публічному інтересу. Для повноцінної реалізації законних інтересів платників податків, оформлених у їх права, останні повинні обов’язково закріплюватись у податковому законодавстві разом з визначенням кореспондуючих їм обов’язків контролюючих органів. У сукупності податкові права й обов’язки платників податків і їх законні інтереси, які законодавчо не закріплені як їх права, складають правовий статус платників податків. На противагу законним інтересам існують інші інтереси платників податків, що поділяються на інтереси, які задовольняються через податкові зловживання платників, і на протиправні інтереси, які утворюють склад податкового правопорушення або злочину. Уникнення таких небажаних для суспільства проявів інтересів платників податків можливо шляхом підвищення якості законодавчої техніки, використовуваної в податковому законодавстві, повноцінного забезпечення дії засад останнього й реалізації принципу верховенства права, в тому числі таких його складників, як справедливість і пропорційність.

1.3. Зловживання правом як форма поведінки учасників податкових відносин: поняття, відмежування від суміжних категорій, класифікація

Як неодноразово підкреслювалося, сфера податкових відносин є дуже важливою для забезпечення життєдіяльності сучасного суспільства, формування публічних доходів публічного територіального утворення й виконання його завдань і функцій. Водночас оподаткування становить собою динамічне (у аспекті розвитку правового регулювання) й різнорідне (з позиції складу його учасників) середовище. Це виявляється в тому, що у процесі оподаткування, з одного боку, виникають конфлікти публічного і приватних інтересів, а з другого – можуть мати місце проблеми законодавчої техніки й різні правові колізії. Такий стан речей стає доволі плідним середовищем для використання учасниками податкових відносин наданих їм прав усупереч меті регулювання й охорони податкових відносин і виникненню явища зловживання правами в останніх, що межує з податковими правопорушеннями і злочинами, хоча такими й воно не є.

Проблема зловживання правом у правових галузях, які так чи інакше регламентують майнові відносини, відома давно. Зазвичай зловживання виникають у праві цивільному, і їх шкідливість призвела до їх законодавчої заборони в положеннях цивільних кодексів багатьох країн світу. У той же час і податкові відносини, які в сутності є владномайновими, стикаються із цією проблемою, внаслідок якої страждає якість їх регулювання й охорони. Різниця лише в тому, що суб’єктами зловживань виступають або платники податків, або контролюючі органи та їх посадовці, внаслідок чого завжди страждає публічний інтерес держави й територіальних громад.

Витоки проблеми зловживання в оподаткуванні кореняться в наявності в учасників правовідносин різнопланових інтересів, які можуть бути як правомірними, так і неправомірними. Правомірними інтересами учасників податкових відносин є ті, що виражені в їх правовому статусі як безпосередньо закріплені права і свободи, а також законні інтереси, які хоча

прямо й не виражені у формі приписів актів національного податкового законодавства, однак випливають з сутності останніх.

Вагому роль у розумінні обсягів правомірних інтересів суб'єкта податкових правовідносин (у перше чергу платників податків і прирівняних до них осіб) відіграють чинні міжнародні договори України, що стосуються усунення подвійного оподаткування, співпраці урядів та органів виконавчої влади щодо протидії податковим правопорушенням та ухиленням від сплати податків. Загальне ж комплексне й об'єднуюче значення для гарантування прав, свобод і законних інтересів платників податків має такий міжнародно-правовий документ, як Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод [61]. Саме на підставі норм цієї Конвенції, протоколів і додатків до неї Європейський суд з прав людини здійснює захист прав платників податків на мирне відкрите володіння свої майном, на свободу й передбачуваність економічної (господарської) діяльності й особисту гідність. Тим самим обмежується потенційне свавілля держави й контролюючих органів щодо справляння податків і покладення податкового тягаря й розмірів податків, які повинні сплатити їх платники.

Серед рішень Європейського суду з прав людини слід особливо підкреслити заборону проведення дискримінаційної податкової політики і справляння податків у розмірах, які для їх платників є невиправдано високими й набували б ознак конфіскації законно отриманого доходу [154]. У цьому аспекті ми вже піднімаємося на рівень податково-правових і загально-правових принципів і, врешті-решт, торкаємося сутності верховенства права. Яскравими проявами останнього в податкових відносинах є принципи рівності й нейтральності оподаткування і соціальної справедливості, закріплені у статті 4 Податкового кодексу України як засади вітчизняного податкового законодавства, згідно з якими: (а) не повинні допускатися будь-яких прояви податкової дискримінації, для чого забезпечується однаковий підхід до всіх платників незалежно від їх соціальної, расової, національної чи релігійної належності, форми власності

юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу; (б) установлення податків і зборів має відбуватись у спосіб, який не впливає на збільшення чи зменшення конкурентоздатності їх платника; (в) установлювати податки і збори необхідно відповідно до платоспроможності платників [124].

Зв'язок наведених податкових принципів і верховенства права має місце завдяки таким його складникам як рівність, справедливість, співмірність переслідуваної мети публічного інтересу й використовуваних для її досягнення правових засобів. Важливість єдності засад податково-правового регулювання і принципу верховенства права в Україні, що уособлює загальнолюдську цінність останнього, важко переоцінити. Її неодноразово як обґрунтовували у своїх працях відомі фахівці в галузі податкового права, так і використовував у своїй правозастосовній практиці Європейський суд з прав людини.

Узагальнуюче уявлення про позицію фінансово-правової доктрини на роль окреслених принципів можна скласти з тези І. І. Кучерова щодо того, що неприпустимо встановлення податків і зборів, що мають різні умови їх обчислення і сплати на підставі диференціації платників податків за якими-небудь ознаками, відмінними від тих, що характеризують їх податкову спроможність [68, с. 174]. У цьому висновку вченого спостерігається як пряме відсилання до принципу рівності й недопущення податкової дискримінації, так і необхідність забезпечувати сутнісну єдність між правовою формою й економічним змістом податку. У кінцевому підсумку тут варто мати на увазі, що оподаткування – фактично єдине законне обмеження права власності особи.

Про подібну сутність оподаткування йдеться в багатьох рішеннях Європейського суду з прав людини, а також підкреслюються вченими, що займалися відповідною проблематикою. Зокрема, Н. О. Фомінова вказує, що «оподаткування виступає єдиною законною формою безумовного обмеження такого найважливішого конституційного права, як право власності», і робить

такий принциповий висновок: тільки у процесі податкових правовідносин визначається як та міра власності фізичної особи або організації, яка підлягає вилученню в публічних цілях, так і той обсяг власності, обмеження якого не допускається. Отже, оподаткування спрямовано не тільки на вилучення власності, а й на забезпечення її захисту від неправомірних посягань держави [198, с. 2].

Така роль оподаткування фактично стає можливою й пояснюється дією його вище вказаних принципів і верховенства права у податкових відносинах. Тому для розуміння правомірності інтересу й поведінки учасників податкових відносин не менш важливим є й те, щоб остання не тільки відповідала правам і законним інтересам, а й неухильно слідувала податково-правовим і загально-правовим принципам. Це, безперечно, має виключати будь-яке зловживання своїми правами з боку суб'єктів податкових відносин і використання наданих законодавством суб'єктивних прав платникам податків і владних повноважень контролюючим органам усупереч їх призначенню, що, як правило, зумовлено бажанням суб'єкта податкових відносин досягти інтересу приватного, що не є законним, або квазіпублічного, який може відповідати букві закону лише за формою зовнішнього вираження, але не за своїм змістом.

Для надання визначення правовій конструкції «зловживання правами у податкових відносинах» потрібно окреслити чітку межу між зловживанням правами в оподаткуванні й тими протиправними інтересами і протиправною поведінкою учасників цих відносин, що призводять до утворення складу податкових правопорушень і злочинів і є прямими підставами для притягнення винних до відповідальності за порушення податкового законодавства. Порушення приписів останнього заподіює суспільству суттєву шкоду, а тому держава вимушена встановлювати для винних осіб міру їх юридичної відповідальності, застосовуючи до них заходи державного примусу. Як зазначила О. І. Юстус, дослідивши інститут фінансово-правової відповідальності платників податків, особливістю подібних заходів у галузі

оподаткування є захист власником своїх коштів, а державою – своїх основ існування, тобто централізованих грошових фондів [216].

За статтею 109 Податкового кодексу України податковими правопорушеннями визнаються протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України [124]. Значимість таких захищуваних інтересів дозволяє застосовувати за порушення податкового законодавства кримінальну, адміністративну і фінансову юридичну відповідальність, про що прямо вказано в пункті 111.1 статті 111 Податкового кодексу України [3]. Якщо перший вид відповідальності застосовується виключно за вчинення податкового злочину, то другий і третій вид відповідальності, як правило, настає за вчинення податкового проступку. Утім, фінансові санкції можуть застосовуватися поряд з адміністративною або кримінальною відповідальністю й незалежно від них.

З наведеного законодавчого формулювання поняття «податкове правопорушення» бачимо, що воно означає протиправне діяння, яке призвело до невиконання або неналежного виконання диспозицій податково-правових норм, тобто до обрання учасником податкових відносин поведінки, не відповідаючої вимогам законодавства. М. П. Кучерявенко підкреслює, що підставою відповідальності є винне, передбачене законом суспільно небезпечне діяння, що має певні юридичні ознаки. Сукупністю цих ознак і виступає склад правопорушення. У свою чергу, останнім і є діяння, що

включає два варіанти людської поведінки – активну дію суб'єкта або юридично значиму бездіяльність. Така поведінка може бути віднесена до правопорушення тільки за умови її суспільної небезпеки, тобто нанесення шкоди податковим відносинам. Заподіюючи шкоду суспільству, правопорушник створює певну юридичну небезпеку або зловживає правом [69, с. 335].

Податковим правопорушенням діяння стає при утворенні ним відповідно складу й одночасної наявності його чотирьох елементів: об'єкта, об'єктивної сторони, суб'єкта й суб'єктивної сторони. У теорії податкового права об'єктом податкових правопорушень визнаються відносини, що становлять порядок реалізації податкового обов'язку платником податків, порядок обчислення, сплати і справляння податків, податкової звітності й податкового контролю і фактично охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків і зборів [69, с. 337]. Об'єктивна сторона податкового правопорушення, як підкреслює М. П. Кучерявенко, показує його зовні. Зміст об'єктивної сторони становить протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням і наслідками, що настали, характеризуючись при цьому протиправністю діяння суб'єкта, за яке встановлено юридичну відповідальність [69, с. 337]. Важливо, що суб'єктом податкових правопорушень можуть бути як платники податків і прирівняні до них особи, так і посадові особи контролюючих органів, про що йдеться в пункті 109.2 статті 109 Податкового кодексу України. Для суб'єктивної сторони цих правопорушень властива наявність вини особи як її психічне ставлення до вчиненого. Загальними ознаками податкових правопорушень слід назвати суспільну небезпеку діяння, його протиправність, винність і караність.

На відміну від податкового правопорушення, зловживання правом у податкових відносинах не утворює складу правопорушення, оскільки таке діяння формально відповідає ознакам правомірної поведінки, отже, вчинене

особою, яка зловживає своїми податковими правами, діяння не може бути розглянуто як таке, що містить об'єктивну сторону правопорушення і є караним. Водночас, зловживання правом у оподаткуванні як заподіює шкоду охоронюваним суспільним відносинам, так і містить вину особи – суб'єкта податкових правовідносин. А це дозволяє вести мову про необхідність виведення зловживання податковими правами й повноваженнями в особливий різновид протиправної поведінки у сфері оподаткування – поведінки, яка не є податковим злочином або податковим правопорушенням, однак зумовлює потребу її припинення й застосування при необхідності правовідновлювальних санкцій.

Ми не можемо повністю погодитися з позицією Н. О. Фомінової, що зловживання правом у податкових правовідносинах не є особливим видом правової поведінки, а становить собою певну форму реалізації суб'єктивного права всупереч його призначенню і цілям нормативно-правового регулювання, при якій суб'єкт, використовуючи уповноважуючі норми, вдається до утиску інтересів інших осіб [198, с. 7]. Оскільки зловживання правом має свої суттєві риси й ознаки, що дозволяють таку поведінку особи розглядати як феномен і явище правової дійсності, ми не можемо заперечувати існування відповідного різновиду, форми дій або бездіяльності суб'єкта правових відносин, що мають значення для сфери правового регулювання. Навіть авторка вказує, що зловживання правом – це особлива форма, а з латинського *forma* й означає вид.

На наше переконання зловживання правом взагалі не можна розглядати як частину правової поведінки учасника правовідносин. Основна причина цього полягає в тому, що зловживання правом – це окрема категорія неправомірної, протиправної поведінки особи, яка в той же час не утворює складу правопорушення або злочину, бо зловживанню (серед іншого) не притаманна ознака караності. А ось суто за своїм тлумаченням і за семантичним значенням правова поведінка заснована на праві й відповідає меті правового регулювання суспільних відносин. Фактично під правовою

поведінкою учасника правовідносин треба розуміти тільки ту поведінку, яка є правомірною. Для того ж, щоб отримати родову категорію щодо явища зловживання правом, слід звернутися до конструкції «юридично значуща поведінка».

На ще одну важливу сторону явища зловживання правом звертає увагу Ф. В. Веніславський, зазначаючи, що сутність категорії «зловживання правом» полягає у використанні права всупереч його соціальному призначенню, для досягнення іншої мети, ніж тієї, необхідність досягнення якої передбачав законодавець у процесі формулювання цього правила поведінки [23, с. 26]. Тим самим учений підкреслює, що діяння, вчинене зі зловживанням, усуперечить самій меті правового регулювання суспільних відносин, хоча зовні й відповідає тому, що зафіксовано у нормі права, однак за своєю сутністю, в тому числі за цілями й мотивами використання, такому праву не тільки не відповідає, а й може прямо йому суперечити. О. В. Петришин також указує на цю ознаку розглядуваного поняття, підкреслюючи, що зловживання правом – це неправомірне суспільно шкідливе діяння правоможної особи, яке хоча і спрямоване на задоволення її інтересу, але суперечить призначенню самого права [185, с. 250].

Теоретично категорію «зловживання правом» можна розглядати й у широкому розумінні. Перш за все йдеться про випадки суттєвої загрози для охоронюваних суспільних відносин від учинення такого діяння. У такому разі зловживання правом утворює склад правопорушення або злочину, що підкреслює рівень суспільної небезпеки цього діяння, що тягне за собою юридичну відповідальність і застосування каральних санкцій. Окремо можна виділити й діяння, які не є злочинами або проступками, проте закон прямо передбачає щодо них настання негативних юридичних наслідків для винної особи і можливість застосування правовідновлювальних санкцій. Приклади цьому існують у цивільному законодавстві, на кшталт учинення удаваних правочинів, що визнаються недійсними. З погляду О. В. Петришина, діяння, які є зловживанням правом у широкому розумінні, демонструють, що

правопорушення можуть учинятися не тільки при дотриманні заборон, виконанні обов'язків, а й при використанні прав, наданих суб'єктові [185, с. 252]. Ведучи мову про зловживання правом у широкому розумінні, маємо визнати, що всі такі випадки фактично утворюють склад того чи іншого правопорушення. Причому ці діяння є особливими правопорушеннями, які вчиняються на підставі зловживання правом і які внаслідок свого поширення або суттєвої суспільної шкоди на певному етапі правового регулювання й охорони суспільних відносин були виділені законодавцем у категорію правопорушень з настанням для винної особи відповідних шкідливих наслідків.

У цьому разі чи не найбільшу загрозу суспільним відносинам і законним інтересам становлять діяння, які вчинені зі зловживанням і з використанням наданих особі службових або владних повноважень. Подібні випадки виокремлені у кримінально-карані діяння у відповідних статтях Кримінального кодексу України. Додатковою особливістю таких зловживань є скоєння їх з використанням не просто прав особи, а повноважень, які за своєю юридичною сутністю є правом та обов'язком, поєднаними у єдиний правообов'язок. Із цього приводу є сенс навести зауваження Ф. В. Веніславського, що носії публічно-владних повноважень, як правило, зловживають не своїми суб'єктивними правами, а закріпленими за ними повноваженнями і своєю компетенцією. Особливо слід наголосити на тому, що такі зловживання правом суб'єктами владних повноважень призводять до більш негативних наслідків, аніж зловживання суб'єктивним правом з боку пересічного громадянина [23, с. 26]. Нарешті, варто підкреслити вихідну нерівність суб'єктів публічних правовідносин, адже зловживання владним суб'єктом своїми правами (повноваженнями) посилює рівень шкоди, що завдається охоронюваним суспільним відносинам. Такі діяння вчиняються особами, які не тільки є уповноваженими учасниками правовідносин, а й наділені спеціальним правовим статусом, можливістю застосування заходів

державного примусу до осіб, які є зобов'язаними учасниками відносин, і які за звичайних обставин мають підкорюватися діям і вимогам таких осіб.

У вузькому розумінні зловживання правом не є правопорушенням, оскільки за об'єктивною стороною не утворюється складу останнього, а значить, немає й ознаки караності діяння. Як наголошує О. В. Петришин, такі зловживання правом є зовні легальними, тобто законом прямо не заборонені, але неправомірні за своєю сутністю, оскільки спрямовані на задоволення неправомірного інтересу, на досягнення неправомірної мети. Типовими прикладами таких діянь є зловживання процесуальними правами з метою невиправданого затягування судового процесу і заявлення численних необґрунтованих відводів суддям, нез'явлення представників учасників судового процесу в судові засідання без поважних причин і без повідомлення причин, подання необґрунтованих клопотань про вчинення судом процесуальних дій та ін. У цьому разі суд вправі продовжити розгляд справи, в якій заявлено відвід, залишити клопотання без розгляду тощо, тим самим відмовляючи особі в реалізації й захисті її прав, якими вона зловживає [185, с. 252]. У подальшому йтиметься саме про такі зловживання правами у вузькому розумінні, коли діяння не є правопорушенням, проте є неправомірним і суспільно шкідливим.

Необхідно розрізняти юридичну відповідальність і юридичні наслідки за зловживання правом. Якщо юридична відповідальність (як передбачені санкціями норм права несприятливі наслідки особистого, майнового чи організаційного характеру, яких зазнає особа за вчинене правопорушення [185, с. 255]) настає за найбільш шкідливі й небезпечні випадки зловживання правом (що має сприйматись у широкому розумінні і включати злочини й інші правопорушення, що виникають унаслідок зловживання правами чи владними повноваженнями), то юридичні наслідки мають наставати в кожному разі виявлення зловживання правом. Управомоченим суб'єктом застосування таких юридичних наслідків виступає тільки відповідний судовий орган, адже відповідно до частин першої та другою статті 124

Конституції України юрисдикція судів поширюється на будь-який юридичний спір і будь-яке кримінальне обвинувачення. У передбачених законом випадках суди розглядають також інші справи. Делегування функцій судів, а також привласнення цих функцій іншими органами чи посадовими особами не допускаються [62]. Саме з підстав, закріплених на конституційному рівні, слід вважати, що єдиним органом, який визначає юридичні наслідки за фактом зловживання правом, є суд. Із приводу податкових відносин видиться обґрунтованою точка зору Н. О. Фомінової, яка пише, що з метою правозастосування поряд з констатацією факту зловживання правом в судовому акті необхідно зазначити про несприятливі податкові наслідки такого зловживання, що служать для суду підставою зобов'язати винну особу зробити правопоновлювальні дії [198, с. 17]. З огляду на необхідність розрізнення, з одного боку, юридичної відповідальності й каральних санкцій за податкове правопорушення, а з другого – застосування юридичних наслідків і правопоновлювальних санкцій у випадку виявлення факту зловживання правом учасником податкових відносин ця теза вченої вбачається послідовною.

Поглиблене вивчення існуючих напрацювань учених щодо досліджуваної проблеми надає можливість сформулювати авторську дефініцію конструкції «зловживання правом в оподаткуванні»: це використання учасником податкових відносин наданих йому суб'єктивних прав або закріплених за ним владних повноважень у сфері оподаткування всупереч їх призначенню й меті регулювання й охорони цих 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 учасника податкових відносин і застосування за необхідності заходів податкового правовідновлення.

На таку сутність зловживання у галузі оподаткування вказують також інші дослідники, які порушували цю проблематику. З точки зору Н. О. Фомінової, про зловживання правом з боку суб'єкта податкових правовідносин (причому незалежно від його правового статусу), можна вести мову, коли він здійснює дії за межами компетенції, наданої йому законом, реалізуючи суб'єктивні права всупереч їх призначенню або меті правового регулювання. Такі дії цього суб'єкта не можна розглядати як правопорушення. А наслідки визнання їх неналежними не мають прирівнюватися до наслідків податкового правопорушення, тобто санкція за вчинення таких дій не повинна мати каральний характер ні за формою, ні за змістом. Тут може йтися лише про правопоновлювальну санкцію. Цій поведінці треба перешкодити, проте в силу її формально законного характеру застосовувати покарання не є виправданим. Змінити ж потрібно тільки податкові наслідки [198, с. 20]. Ці податкові наслідки стосуються саме необхідності поновлення права сторони податкових правовідносин, чиї правомірні очікування й законні інтереси були порушені неналежним користуванням правами протилежною стороною цих відносин. Для притягнення особи до юридичної відповідальності (і тим самим визнання її дій правопорушенням), за доречним зауваженням Н. О. Фомінової, вчинене діяння має бути не тільки протиправним, а й караним. Саме наявність ознаки караності поряд з протиправністю перетворює зловживання правом на правопорушення [198, с. 20].

З огляду на наведене немає юридичної підстави для визнання зловживання правом правопорушенням або злочином. Однак виправданим видається втручання уповноважених державних органів у розвиток податкових правовідносин, де виявлено факт зловживання їх учасником наданими йому правами або повноваженнями. Зловживання правом потрібно відрізняти від суміжних термінів «правопорушення», а тим більше «злочин», які, звісно, є різновидами протиправної поведінки, однак їм притаманна ознака караності і застосування каральних санкцій, що виражають міру

завданої ними шкоди охоронюваним суспільним відносинам і законним інтересам. Правопорушення відрізняються від зловживання правом тим, що здебільшого порушуються саме імперативні обов'язки, а не права, застосування яких за своєю природою є диспозитивним. А ознака неправомірності, що має місце при правопорушеннях і зловживаннях правами, має різний характер свого походження й різну реакцію держави на це.

Зловживання правом слід відмежовувати від об'єктивно неправомірного діяння, що є ще однією формою неправомірної поведінки суб'єкта правовідносин, яка в той же час не є правопорушенням. На думку О. В. Петришина, разом з правопорушенням, до неправомірної поведінки треба відносити також об'єктивно неправомірне діяння. На відміну від правопорушення, в об'єктивно неправомірному діянні немає суб'єктивного елемента – вини. Об'єктивно неправомірне діяння – це безневинне, неправомірне, соціально шкідливе діяння (дія або бездіяльність) фізичної чи юридичної особи, яке тягне за собою юридичну відповідальність лише у виключних випадках і тому є подібним правопорушенню лише зовні [185, с, 252]. Отже, брак вини в об'єктивно неправомірному діянні дозволяє одразу відрізнити його від правопорушення і зловживання правом.

За ознакою відсутності застосування юридичних наслідків об'єктивно неправомірне діяння виявляє свою подібність до діянь, учинених унаслідок необхідної оборони, затримання особи, яка вчинила злочин, виконання законного наказу чи розпорядження, а також діянь, скоєних в умовах виправданого ризику для досягнення значної суспільно корисної мети [185, с. 254]. Однак усі перелічені вище діяння, незважаючи на спричинення ними певної шкоди охоронюваним суспільним відносинам, не є ані об'єктивно неправомірними діяннями, ані правопорушеннями, ані зловживаннями правом, адже, на відміну від останніх, такі діяння є правомірними, бо відповідають принципам права (у тому числі пропорційності) й меті правового регулювання. У цій ситуації ми спостерігаємо певну подібність

такого різновиду юридично значущої поведінки особи з правовим обґрунтуванням допустимості й необхідності вилучення в особи певної частки її грошових коштів і спрямування її у вигляді податкових надходжень бюджетів на суспільно корисну мету, визначену публічним інтересом суспільства. Головною умовою правомірності оподаткування особи при цьому є принципи справедливості, пропорційності переслідуваної мети й використовуваних правових засобів, економічної обґрунтованості й передбачуваності податкового законодавства з одночасним непорушенням прав платника податку на повагу до власної гідності й на свободу його економічної діяльності. Саме на цих засадах правового регулювання сфери оподаткування і ґрунтуються рішення Європейського суду з прав людини, що стосуються податкових відносин.

Інші правові категорії, які слід не плутати зі зловживанням правом, – це «перевищення прав/повноважень» і «неналежне здійснення прав/повноважень». Як зазначає О. Ф. Скакун, зловживання правом треба відрізняти від перевищення прав (неналежного їх здійснення) [171, с. 453]. У таких випадках юридична значуща поведінка суб’єкта права не відповідає меті і змісту правових норм ані з внутрішнього боку, що стосується цілей використання наданих особі прав, ані з боку зовнішнього, коли діяння не маскується під начебто правомірне, а одразу виявляє ознаки порушення правових норм. Тоді як зловживання суб’єктивним правом або владними повноваженнями полягає в умисному створенні ситуації, коли поведінка суб’єкта правозастосування має із зовнішнього боку всі ознаки правомірності, хоча за суттю такою не є, а має лише видимість законної поведінки.

За цих обставин зловживання правом є більш складним при його фіксуванні, тягне за собою, як правило, більш шкідливі наслідки, ніж просте перевищення прав чи повноважень. Не випадково О. Ф. Скакун з приводу цього зазначає, що особа, чиї права й законні інтереси порушені, почувається особливо неспроможною й беззахисною. Довести зловживання суб’єктивним

правом дуже складно, іноді просто неможливо. Залежно від обставин конкретної справи настають такі наслідки зловживання правом, як визнання наслідків недійсними, заборона вчинюваних дій, припинення здійснення суб'єктивного права без позбавлення останнього тощо. Запобігання і припинення зловживання правом входить до компетенції всіх державних органів. Стримування зловживання ним – це боротьба не з самою поведінкою, а з конкретними проявами правової поведінки, які завдають шкоди особі, суспільству й державі [171, с. 453].

При цьому зловживання правом є своєрідним індикатором якості правового регулювання, стану правової свідомості у суспільстві, ефективності правових заходів впливу на суспільні відносини й на реалізацію основоположних складників верховенства права. Одним зі способів стримування і профілактики зловживання правом є створення умов, за яких в особи не виникатиме потреб до цього, що має передбачати наявність в осіб повноцінного доступу до користування своїми основоположними правами та свободами, щоб цінності, які покликано охороняти й розвивати право, на практиці були здійсненними, а не недосяжними ідеалами. Інакше сама неможливість реалізувати належним чином свої права (в тому числі й конституційно закріплені) спричинює тенденцію до зниження рівня правової свідомості, зниження рівня поваги до права і провокує учасників правовідносин як до невиконання обов'язків, так і до зловживання правами. Саме тому, наприклад, належна оплата праці державних службовців у провідних країнах світу сприймається як одна з необхідних передумов боротьби з корупцією і явищами зловживання владними повноваженнями.

Окремо звернімо увагу на те, що в українському законодавстві поняття «зловживання правом» і «зловживання владними повноваженнями» часто змішуються з їх конкретними видовими формами, і вживаються без указівки на родову категорію «зловживання правом». На це вказує Ф. В. Веніславський, підкреслюючи, що у вітчизняній науковій правовій літературі практично не досліджено проблему теоретичного розмежування

таких правових конструкцій і явищ, як «зловживання правом», «зловживання владою», «зловживання службовим становищем», «перевищення влади», «перевищення службових повноважень», «зловживання правовим статусом» та ін. Незважаючи на певну близькість цих видів позаправової поведінки суб'єктів публічно-владних повноважень, між ними існує суттєва різниця, оскільки деякі з них є правопорушеннями або злочинами, інші – просто неправовими діями, за які не передбачено ніякої юридичної відповідальності. Однак подібне розмежування є достатньо умовним і здебільшого суто функціональним, оскільки, в цьому випадку можна говорити лише про різні форми зловживання правом при його застосуванні, про зловживання правовими можливостями, що надаються відповідним суб'єктам – носіям владних повноважень. Адже застосування права є однією із загальновизнаних форм його реалізації, у процесі якої, поза всяким сумнівом, можливі і зловживання. Тому одним з найактуальніших завдань сьогодення є недопущення таких зловживань, створення відповідних правових механізмів запобігання цьому негативному соціально-правовому явищу [23, с. 26]. Висловлюємо солідарність щодо указаних спостережень і висновків ученого й зайвий раз нагадуємо, що для недопущення в подальшому змішування поняття «зловживання правом» із суміжними категоріями і для належного застосування юридичних наслідків за вказану юридично значущу поведінку учасників правових відносин потрібно законодавче закріплення його дефініції в галузевому законодавстві.

Отже маємо можливість стверджувати, що зловживання в галузі оподаткування, зумовлене конфліктністю інтересів учасників податкових правовідносин, виражається у використанні особою наданих їй прав або повноважень усупереч їх призначенню, коли поведінка останньої заважає охороні й нормальному розвитку податкових відносин. З огляду на формальну відповідність поведінки особи приписам податково-правових норм зловживання правом не утворює складу податкового правопорушення, але суспільна шкідливість такої поведінки і її невідповідність публічному

інтересу або законним приватним інтересам зумовлює необхідність у виділення поняття «зловживання правом» в окрему категорію неправомірної поведінки особи, в разі виявлення якої виникає потреба застосування заходів правовідновлення у сфері податкових відносин. Подібну дефініцію можна пропонувати до закріплення у статті 14 Податкового кодексу України з подальшим окресленням механізму застосування цього інституту в податкових відносинах.

Визначившись з основними сутнісними ознаками і змістом зловживання правом, проведемо розподіл цього явища на окремі різновиди, що допоможе в подальшому перебігу нашого дослідження. Для цього оберемо відповідні критерії такого поділу, яких може бути чимало, а торкнемося найбільш суттєвих, розглянувши їх детальніше.

Передбачаючи можливість існування зловживання правом у широкому розумінні (тобто з можливістю кваліфікації певних його видів як правопорушень або злочинів), можемо обрати критерій ступеня суспільної небезпеки й сутності неправомірної поведінки. Відповідно, це утворить групу зловживань правом, які (1) зовні виглядають правомірним застосуванням права і (2) містять ознаки конкретних правопорушень. До першого різновиду зловживання правом входять усі класичні розуміння цього явища у вузькому значенні. До другого треба віднести ті зловживання, які є юридично караними діяннями, і які містять склад правопорушення; у цьому разі береться за основу широкий підхід до встановлення сутності зловживання правом.

Ще одним критерієм поділу зловживання права на окремі різновиди є характер порушення права з наступною правовою кваліфікацією. Він дозволить установити, чи було порушення права повністю прихованим і таким, про яке можна вести мову лише з настанням певних суспільно-шкідливих наслідків, чи зловживання правом було таким, що прямо суперечить цьому праву. Як пояснює О. Ф. Скакун, начебто правомірне (легалізоване) зловживання правом явно не виходить за межі встановленого

законом суб'єктивного права, зовні є правомірним, однак виражається воно в соціально шкідливій поведінці правоможної особи (наприклад, замовчування у засобах масової інформації суспільно значущої інформації, передбачення наперед у пресі змісту судового рішення до його фактичного винесення судом). А ось протиправне (неправомірне, нелегалізоване) зловживання правом явно виходить за межі встановленого законом обсягу суб'єктивного права і є соціально небезпечним, винним діянням. Приміром, журналіст, зловживаючи свободою засобів масової інформації, може здійснити такі дії, як наклеп, образа, породження національної, расової або релігійної ворожнечі [171, с. 452]. В усіх цих випадках зловживання правом суперечить меті надання суб'єктові таких прав і наносить щкоду охоронюваним суспільним відносинам, однак дії винної особи реалізовані в різний спосіб: через звернення до неврегульованої сфери суспільних відносин, або через конкретні дії, що чітко порушують межі здійснення права.

Наступним критерієм класифікації зловживань правом є галузева ознака. З погляду О. Ф. Скакун, види зловживання правом за таким критерієм можна поділити за галузями права, наприклад, у сферах: (а) конституційного права («чорний піар», використовуваний у передвиборній агітації); (б) сімейного права (фіктивні шлюби, зловживання батьківськими правами – заподіяння фізичної, психічної, моральної шкоди дитині); (в) цивільного права (зловживання домінуючим становищем на ринку, підкуп службовців конкурентом, несумлінна реклама з метою створення умов для збуту товарів) та ін. [171, с. 453]. З точки зору цього критерію для зловживань правом у царині податкових відносин характерними є дві взаємопов'язані особливості: по-перше, це розгляд податкових зловживань як складника зловживань у галузі фінансового права; по-друге, наявність об'єктивних зв'язків фінансового права з іншими правовими галузями.

Дуже суттєвим є критерій субординації права, яким зловживають, усередині механізму правового регулювання. За цією підставою ми виокремимо зловживання правами матеріальними правами і процесуальними.

Матеріальні норми податкового права є основними, оскільки вони закріплюють безпосередньо права й обов'язки учасників податкових відносин. Норми права процесуального потрібні для реалізації матеріальних норм, адже вони врегульовують порядок та особливості правомірного застосування норм права матеріального.

Більшість зловживань у податковій галузі стосуються саме зловживання процесуальними правами, приміром, затягування строків сплати податків через неодноразове оскарження в адміністративному чи судовому порядку рішень контролюючих органів. Оскільки норми права процесуальні надаються для реалізації матеріальних, опосередковано кожен випадок порушення процесуальної норми права тягне за собою й порушення матеріальної податково-правової норми. До того ж треба мати на увазі, що деякі матеріальні права можуть бути реалізовані без застосування процесуальних норм права, що зумовлено тим, що у правовому регулюванні існує не тільки правозастосовна реалізація, а й безпосередня реалізація норм права. З точки зору О. В. Петришина, при безпосередній реалізації суб'єкти права самостійно, без зовнішнього втручання чи допомоги втілюють у своїй поведінці правила, передбачені нормами права, здійснюють суб'єктивні права й виконують юридичні обов'язки [185, с. 264].

Прикладом податково-правової матеріальної норми, яка реалізується безпосередньо і яка є дуже важливою для впорядкування відносин оподаткування, може послужити закріплена в підпункті 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України засада, якою встановлюється презумпція правомірності рішень платника податків, якщо норма закону чи іншого виданого на його підставі нормативно-правового акта або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [124]. Ця норма, будучи нормою-принципом, не потребує окремого механізму її застосування

й порядку використання, що встановлювався б окремою процесуальною нормою. Зловживаючи ж цим правом на презумпції правомірності власних рішень, платник може умисно шукати колізії і прогалини в податковому законодавстві з метою зменшення суми податку, що підлягає сплаті, або настання інших сприятливих для себе податкових наслідків.

З даного приводу, а саме щодо умисного створення ситуації, що дозволяє особі зловживати своїм правом, деякі фахівці окремо розрізняють види зловживання правом за суб'єктивною стороною. Приміром, О. Ф. Скакун поділяє зловживання правом навмисне і необережне, коли перше вчиняється з наміром нашкодити іншій особі, а друге – без такого наміру, але об'єктивно спричиняє настання шкоди [171, с. 453]. На наше ж переконання зловживання правом може вчинятися тільки навмисно. Справа у тому, що при цьому відбувається зовнішнє, цілком правомірне використання наданого особі права, хоча й із заміною мети користування ним, адже при цьому особа переслідує власний неправомірний інтерес. Саме наявність останнього й підміна мети використання наданого особі права і свідчить про умисність учинення зловживання правом, яке особа бажає здійснити й здійснює, чим наносить шкоду охоронюваним суспільним відносинам.

Важливим критерієм поділу зловживань правом у сфері податкових відносин є критерій суб'єкта зловживання. Таким суб'єктом, як уже підкреслювалось, є не тільки платники податки, а й контролюючі органи та їх посадові особи. За цим критерієм слід виділяти два різновиди зловживань правом – (а) зловживання, здійснюване платником податків; (б) зловживання, здійснюване контролюючим органом. Причому саме зловживання правом останнім є найбільш загрозливим для збереження правопорядку в галузі оподаткування, оскільки вони часто вчиняються із застосуванням державного примусу, мають системний характер, коли платникам податків майже неможливо довести правомірність своїх дій у рамках національної правоохоронної системи.

Зловживання правом у досліджуваній царині можна додатково поділити на підвиди за сферою порушення права, коли вони мають місце: (а) при безпосередньому виконанні платниками податкового обов'язку і (б) при оскарженні ними дій і рішень контролюючих органів. Вирішальною ознакою при цьому є наявність податкового спору, якому має передувати або вчинення платником податку чи контролюючим органом певного податкового правопорушення, що і призвело до податкового спору, або наявне зловживання правом одним з учасників податкових відносин, що змусило іншого звернутися до суду за захистом порушених прав чи інтересів. І хоча за підставою сфери порушення права можна класифікувати зловживання правом, що здійснюються як платниками податків, так і контролюючими органами, подібний поділ більше підходить саме для висвітлення податкових зловживань платниками, адже виконання податкового обов'язку ними виступає головним елементом їх правового статусу.

У свою чергу, оскільки контролюючі органи виконують чітко закріплені за ними функції в галузі оподаткування, зловживання своїми податковими повноваженнями з їх боку доцільно розглянути за допомогою підстави функціонального спрямування податкових правовідносин. Згідно із цим критерієм зловживання в оподаткуванні можна теж поділити на дві групи: (а) зловживання в регулятивних правовідносинах і (б) зловживання в охоронних податкових правовідносинах. Можливо знайти й застосувати також інші критерії розрізнювання зловживань у сфері податкових відносин, однак наведені підстави їх поділу, з нашої точки зору, є основними і найбільш репрезентативними.

Таким чином, було проведено висвітлення найголовніших підстав поділу зловживань правом на окремі підвиди. Критерій ступеня суспільної небезпеки й сутності неправомірної поведінки утворює групу зловживань правом, що: (1) зовні виглядає правомірним застосуванням права і (2) містить ознаки конкретних правопорушень. Підстава характеру порушення права з

наступною правовою кваліфікацією дозволяє виділити начебто правомірне (легалізоване) зловживання правом, що є зовні правомірним, однак по суті є соціально шкідливим, та безумовно протиправне (неправомірне, нелегалізоване) зловживання правом, що явно виходить за межі встановленого законом обсягу суб'єктивного права і є соціально небезпечним. За галузевою ознакою зловживання правом поділяються відповідно до правових галузей. Оскільки податкове право є окремим інститутом права фінансового, то самостійним різновидом зловживань правом за галузевою підставою виступає саме фінансове право.

Суттєвим є критерій субординації права, яким зловживають, усередині механізму правового регулювання, що дозволяє окремо виділяти зловживання правами матеріальними і процесуальними. За критерієм суб'єкта зловживання поділяються: на ті, що вчинюються платниками податків, і на ті, що виникають з вини контролюючих органів та їх посадових осіб. Зловживання правом можна додатково поділити на підвиди за сферою порушення права: на ті, що здійснюються при безпосередньому виконанні податкового обов'язку, й ті, що мають місце при оскарженні дій і рішень контролюючих органів. Зловживання податковими повноваженнями з боку контролюючих органів доцільно представити за допомогою підстави функціонального спрямування податкових правовідносин. За цим критерієм зловживання в оподаткуванні можна підрозділити, з одного боку, на групу зловживань податковими повноваженнями в регулятивних правовідносинах, з другого – на групу зловживань в охоронних податкових правовідносинах. Саме з використанням підстав суб'єкта зловживання, сфери зловживання й функціонального спрямування податкових правовідносин, у яких відбувається зловживання правом або повноваженнями, ми й будемо структурувати подальше дослідження зловживань у податкових відносинах.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

З урахуванням викладеного, зробимо висновки до розділу в цілому.

1. Податкові відносини є одними з найбільш динамічних різновидів суспільних відносин. Протягом відносно короткого періоду це знайшло свого вираження у відокремленні податкових відносин в окремий різновид суспільно-економічних відносин, формуванні податкового права як підгалузі права фінансового, в кодифікації податкового законодавства, й закріпленні податкового обов'язку на конституційному рівні поряд з основними правами, свободами й обов'язками людини і громадянина.

2. Характер взаємовідносин між державою і платниками податків зазнав суттєвих змін, викликаних об'єктивним розвитком продуктивних сил суспільства, поступовим накопиченням капіталу у приватних осіб, загальною тенденцію до автономізації громадян і їх відсторонення від участі в державних справах. Цими змінами можна пояснити появу конфронтації й виникнення суттєвих розбіжностей між колись дуже близькими один до одного публічним і приватним інтересами.

3. Тенденція до дистанціювання інтересів у податкових відносинах стала посилюватись зі збільшенням обсягу прав їх учасників на тлі залишення ключового безумовного обов'язку платників податків – своєчасно й повно сплачувати законодавчо визначений розмір податку до основних централізованих фондів грошових коштів держави й територіальних громад, а також внаслідок появи окремого квазіпублічного інтересу посадових осіб державних і контролюючих органів. У результаті надані їм правові можливості учасники податкових відносин почали часто-густо використовувати недобросовісно, зі зловживанням своїми правами, спотворюючи мету закріплення останніх і завдаючи тим самим суттєвої шкоди цим правовідносинам.

4. Податкові правовідносини не можуть виникнути на порожньому місці, їм передує низка підготовчих дій, що відповідають за утворення необхідних зв'язків у майбутніх правовідносинах і стають передумовами їх появи. При цьому самі податкові правовідносин є юридичним вираженням

регульованих правом звичайних економічних відносин, що виникають довкола податку як суспільно-економічного явища.

5. При порушенні податково-правових норм відбуваються зміни в розвитку як податкових правовідносин, так і регульованих відносин податкових. За таких умов самі податкові відносини стають протиправними, виникає необхідність застосовувати примусові заходи для повернення їх у правомірну площину. Для цього регулятивні податкові правовідносини заміщуються охоронними податковими правовідносинами, в рамках яких винні особи зазнають впливу державного примусу.

6. У податкових правовідносинах чітко простежується зв’язок, що виникає між податковими правовідносинами й інтересами їх учасників – публічним інтересом держави й територіальних громад і приватними інтересами платників податків і прирівняних до них осіб (податкових агентів, представників платників). Саме ці інтереси й виступають рушійними силами розвитку податкових правовідносин, саме вони відповідають за формування того чи іншого варіанту поведінки їх учасників – як правомірної, так і протиправної.

7. 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 сфері оподаткування лише погіршить стан суспільно-економічних процесів і утворить підґрунтя для зловживань в оподаткуванні.

8. Через свій владномайновий характер податкові правовідносини утворюють у кожного з їх учасників можливості до зловживання наданими правами. З одного боку, виникає інтерес платників до визначення йому якомога найменшої суми податку, а з другого існує інтерес контролюючих органів до нарахування якомога більшого розміру податкових зобов’язань. За

таких обставин будь-яка невизначеність, прогалина чи двозначність податково-правових норм здатна послужити інструментом для зловживань своїми правами й повноваженнями кожним з учасників податкових правовідносин.

9. Умовно можна поділити комплексне явище публічного інтересу в галузі оподаткування на такі складники: (а) встановлення потужних і стабільних джерел податкових надходжень і (б) динамічне врахування реалій економічного розвитку. У свою чергу, кожен із цих складників реалізується на відповідних етапах: (а) при встановленні і введенні в дію податків і (б) при сплаті податків і здійсненні податкового адміністрування, в тому числі проведенні податкового контролю.

10. Особливості участі держави у податкових відносинах накладають свій відбиток на реалізацію публічного інтересу в оподаткуванні, який як на етапах встановлення і введення в дію податків і зборів, так і при податковому адмініструванні опиняється опосередкованим уповноваженими на такі дії органами державної влади й управління, що, у свою чергу, представлені конкретними посадовими особами. Останні можуть мати також власні інтереси, які не співпадають з основними потребами суспільства, чим пояснюється виникнення конфлікту інтересів на рівні конкретних правовідносин. Публічний інтерес опиняється під загрозою як відкритого нехтування ним, так і його заміщенням квазіпублічним інтересом, який лише зовні нагадує публічний інтерес, однак в дійсності не є таким.

11. З точки зору своєї природи квазіпублічний інтерес в оподаткуванні, який здатен заміщувати собою публічний, є ближчим не до публічного інтересу, а до приватних інтересів платників податків. Останні, будучи заінтересованими в залишенні у власному розпорядженні якомога більшої суми грошових коштів, занижують свої податкові зобов’язання перед бюджетами або затягують їх сплату. Коли платники податків обирають такий варіант власної поведінки в податкових відносинах, вони починають

зловживати своїми правами, що знижує ефективність дій контролюючих органів, відтерміновує надходження податків і зборів до бюджетів.

12. Права й обов’язки у податкових правовідносинах взаємопов’язані й підпорядковані спільній меті. І хоча закріпленими можуть бути майже безмежна кількість податкових прав платників, у дійсності забезпеченими й гарантованими до реалізації стають лише ті з них, що відображені в зустрічному закріпленні юридичних обов’язків контролюючих та інших публічних органів.

13. При окресленні кола законних приватних інтересів платників податків і їх втіленні в життя дуже важливо, щоб держава й органи публічної влади встановлювали баланс не лише з публічним інтересом суспільства, а й між іншими платниками податків. Не повинно бути ситуацій, коли серед платників, які знаходяться в рівних умовах, одні з них отримують невиправдані привілеї порівняно з іншими.

14. В умовах дії принципу верховенства права й забезпечення рівності платників податків найбільш значимі інтереси, що не суперечать об’єктивному уявленню про справедливість оподаткування, стають забезпеченими правами платників і відповідними, кореспондуючими їм обов’язками контролюючих органів. Інша частина законних інтересів платників прямо не оформлена як їх права, однак вона доповнює правовий статус останніх і є вираженою в «дусі закону», виступаючи правомірними інтересами платників.

15. Витоки проблеми зловживання правом у податкових відносинах кореняться в наявності у їх учасників різнопланових інтересів, що можуть бути як правомірними, так і неправомірними. Правомірними є ті, що виражені у правовому статусі учасників як безпосередньо закріплені права, свободи, а також ті законні інтереси, що прямо не виражені у формі приписів актів національного податкового законодавства, однак випливають із сутності останніх.

16. Для розуміння правомірності інтересу й поведінки учасників податкових відносин важливо, щоб їх поведінка відповідала не тільки правам і законним інтересам, а й духу неухильного слідування податково-правовим і загально-правовим принципам. Це, безперечно, має виключати будь-яке використання наданих податковим законодавством суб'єктивних прав платниками податків і владних повноважень контролюючими органами всупереч їх призначенню.

17. Зловживання правом можна розглядати у широкому розумінні, коли йдеться про випадки суттєвої загрози для охоронюваних суспільних відносин від учинення такого діяння. У цьому разі зловживання правом утворює склад правопорушення або злочину. Це підкреслює рівень суспільної небезпеки діяння, яке тягне за собою юридичну відповідальність і застосування каральних санкцій.

18. У вузькому сенсі зловживання правом не є правопорушенням, оскільки за об'єктивною стороною не утворюється складу правопорушення, а значить, і немає ознаки караності діяння. За такого розуміння останнього зловживання правом зберігає свою сутність як використання наданого права особою всупереч меті правового регулювання, а тому є неправомірною й суспільно шкідливою поведінкою такої особи.

19. Зловживати можна як суб'єктивним правом, так і наданими владними повноваженнями. У першій формі має місце зловживання правом з боку платників податків, а у другій – контролюючих органів.

20. Зловживанню наданими особі правами й повноваженнями сприяє низький рівень якості юридичної техніки й поширеність цієї шкідливої практики в найрізноманітніших суспільних відносинах, а також брак у чинному законодавстві основоположних приписів того, що саме є зловживанням правом і які межі правомірного його застосування, а також невизначеність юридичних наслідків і санкцій за такі зловживання.

21. За кожен випадок зловживання правом чи наданими владними повноваженнями мають наставати відповідні юридичні наслідки для тієї

особи чи групи осіб, які припустили спотворення цінностей права і вдалися до протиправних діянь. Причому такі юридичні наслідки мають відрізнятися від наслідків неправомірної поведінки, яка не є зловживанням правом – злочинів та інших правопорушень, а також об'єктивно-неправомірних діянь.

22. Зловживання правом потрібно відрізняти від суміжних правопорушень, а тим більше злочинів. Вони хоча і є одним з різновидів протиправної поведінки, однак усім їм притаманна ознака караності, тобто застосування каральних санкцій, що виражають міру завданої ними шкоди охоронюваним суспільним відносинам і законним інтересам. Правопорушення відрізняються від зловживання правом ще й тим, що здебільшого вони стосуються саме імперативних обов'язків, а не прав, застосування яких є за своєю природою диспозитивним.

23. Якщо встановлено юридичну відповідальність за неправомірну поведінку владного суб'єкта, в основі якої лежить зловживання повноваженнями, то йдеться не просто про зловживання, яке тягне за собою застосування правовідновлювальних заходів, а про вчинення правопорушення, яке внаслідок своєї суспільної небезпеки визначено як проступок або злочин, що тягне за собою застосування дисциплінарної, адміністративної, фінансової або кримінальної відповідальності. Накладення такої відповідальності здійснюється через каральні санкції норм права, що виступають її юридичними підставами.

24. Зловживання правом слід відрізняти від об'єктивно неправомірного діяння, що є ще однією формою неправомірної поведінки особи, що в той же час не є правопорушенням. Відсутність вини в об'єктивно неправомірному діянні дозволяє його відрізняти від правопорушення і зловживання правом.

25. Правовими поняттями, які не слід плутати зі зловживанням правом, є «перевищення прав/повноважень» і «неналежне здійснення прав/повноважень». Останні схожі на зловживання тим, що при них відбувається використання права всупереч призначенню правового регулювання. Однак якщо при зловживанні це використання є прихованим і

за формою відповідає нормі права, то при перевищенні й неналежному здійснення прав або повноважень має місце невідповідність поведінки особи приписам норми права не тільки за змістом, а й і за зовнішніми ознаками.

26. При обранні критерію ступеня суспільної небезпеки й сутності неправомірної поведінки мають місце різновиди зловживань правом, які (а) зовні мають вигляд правомірного застосування права і (б) містять ознаки конкретних правопорушень. Перший різновид зловживання правом охоплює всі класичні розуміння цього явища у вузькому сенсі, тоді як другий підвид – ті зловживання правом, які є юридично караними діяннями й містять склад правопорушення; у цьому разі береться за основу широкий підхід до визначення сутності зловживання правом.

27. Критерій характеру порушення права й наступної правової кваліфікації дозволяє встановити, чи було порушення права повністю прихованим і таким, про яке можна говорити лише з настанням певних суспільно шкідливих наслідків, чи зловживання правом було явно таким, що суперечить цьому праву.

28. Галузевий критерій поділяє зловживання правом на ті галузі або інститути, що існують в межах правового регулювання суспільних відносин. З точки зору галузевого критерію для зловживань правом у сфері податкових відносин характерними є дві взаємопов’язані особливості, а саме: (а) розгляд податкових зловживань як складника частини зловживань у галузі фінансового права і (б) наявність об’єктивних зв’язків права фінансового з іншими правовими галузями. При цьому слід враховувати, шо об’єкт оподаткування, як правило, створюється в інших галузях права (цивільному, господарському, трудовому тощо), а тому зловживання в цих галузях нерідко мають прямі податкові наслідки, що дозволяють особі одночасно зловживати й у відносинах податкових.

29. Критерій субординації права, яким зловживають, усередині механізму правового регулювання, дозволяє виділяти зловживання матеріальними правами і зловживання процесуальними правами. При цьому

матеріальні норми податкового права є основними, оскільки вони закріплюють безпосередньо права й обов’язки учасників податкових відносин. Норми процесуального права потрібні для реалізації матеріальних норм, вони вргегульовують порядок та особливості правомірного застосування норм права матеріального.

30. Важливим критерієм поділу зловживань правом у сфері податкових відносин є критерій суб’єкта зловживання, яким виступають не тільки платники податки, а й контролюючі органи та їх посадові особи. Тому за цим критерієм треба виділяти різновид зловживань правом, здійснених платниками податків, і різновид зловживань правом, здійснених контролюючими органами.

31. Зловживання правом у сфері оподаткування можна додатково поділити на підвиди за сферою порушення права: (а) на здійснені при безпосередньому виконанні податкового обов’язку й (б) здійснені при оскарженні дій і рішень контролюючих органів. Вирішальною ознакою тут є наявність податкового спору, виникненню якого передує вчинення платником податку або контролюючим органом неправомірного діяння, яке і призвело до податкового спору.

32. За допомогою підстави функціонального спрямування податкових правовідносин зловживання в оподаткуванні можна підрозділити на дві групи: (а) зловживання податковими повноваженнями в регулятивних правовідносинах і (б) зловживання в охоронних податкових правовідносинах. Така класифікація дозволяє виразно проаналізувати особливості зловживання контролюючими органами з урахуванням їх основних функцій у сфері оподаткування.

РОЗДІЛ 2. ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ЯК СУБ'ЄКТИ ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

2.1. Зловживання платниками податків наданими правами при виконанні податкового обов'язку

Ключовим обов'язком платників податків є своєчасна й повна сплата сум податків до бюджету, тому зловживання ними своїми правами при виконанні податкового обов'язку є найбільш загрозливим для публічного інтересу. Такі зловживання стосуються створення ситуацій прямого ненадходження податків або їх частки до бюджетів, що найчастіше досягається шляхом зменшення розміру об'єкта оподаткування.

Оскільки об'єкт оподаткування створюється, як правило, в інших різновидах суспільних відносин – цивільних, господарських, трудових тощо, то й випадки зловживання платниками при реалізації їх податкового обов'язку мають своїм юридичним джерелом зловживання у названих правових галузях, які до того ж засновані переважно на диспозитивному методі правового регулювання. У більшості випадків це створює ускладнену процедуру доведення зловживання платником податків своїми правами.

Ведучи мову про виникнення податкового обов'язку і створення об'єкта оподаткування, не можна ігнорувати того, що відповідно до частини другої статті 92 Конституції України податки і збори, система оподаткування встановлюються виключно законами України [62]. При цьому після кодифікації податкового законодавства останні фактично зводяться до законів щодо внесення змін до Податкового кодексу України. Так, згідно із пунктом 1.1 статті 1 Податкового кодексу України Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права й обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування

податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Цим Кодексом визначаються функції і правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 41.1 статті 41 цього Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну фінансову політику [124].

Будучи єдиними правовими підставами виникнення податкових відносин, положення податкового законодавства мають свої особливості, що полягають у використанні переважно імперативних норм. Як наголошує М. П. Кучерявенко, обов’язок зі сплати податку або збору виникає, змінюється і припиняється тільки за наявності підстав, установлених податковим законодавством. Слід враховувати, що в податкових правовідносинах діє розширювальний принцип – принцип дозволеної поведінки, охоплюючий сукупність дій, указаних законодавчими актами про оподаткування. Подібне положення закріплює й певні гарантії, окреслюючи межі для контролюючих органів: підстави виникнення, зміни і припинення обов’язків платника як об’єкта контролю повинні бути встановленими виключно податковими законами [72].

Хоча сплата податків і зборів є конституційно встановленим і головним обов’язком платника, важливо розуміти, цей обов’язок не є єдиним для останнього. При цьому сам податковий обов’язок виступає як сполучення трьох своїх елементів, а саме обов’язку: (а) з ведення податкового обліку, (б) зі сплати податків і зборів до бюджетів і (в) щодо складання податкової звітності. У цьому разі обов’язки з податкового обліку і складання податкової звітності мають забезпечувальний характер для обов’язку зі сплати податків і зборів і відіграють таку ж роль, яку для норм матеріального права відіграють норми права процесуального. Аналізуючи способи зловживання платниками при реалізації їх головного податкового обов’язку, до яких вони вдаються через власні приватні протизаконні інтереси, маємо розглянути всі складники цього обов’язку. Адже несплата податків або

зменшення їх розмірів у більшості випадків так чи інакше торкається і зловживань при податковому обліку і складанні податкової звітності.

На вказані взаємозв'язки у складі податкового обов'язку вказують правознавці, які на доктринальному рівні займалися проблематикою змісту податкового обов'язку. На думку М. П. Кучерявенка, сукупність дій, пов'язаних з реалізацією податкового обов'язку, можна розмежувати на дії, що виражають зміст останнього й гарантують надходження грошових коштів від податків і зборів до бюджетів (фактично йдеться про обов'язок зі сплати податку), і дії, які забезпечують сплату податку, до яких відносять обов'язки щодо податкового обліку і звітності. [72, с. 391].

Серед складників податкового обов'язку з огляду на його забезпечувальний характер безпосередня сплата податку стає залежною від дій платника податку саме при реалізації обов'язків з податкового обліку і складання податкової звітності. Тому платники, вдаючись до зловживань в галузі оподаткування й маючи намір не сплачувати податки, найчастіше намагаються використати різні механізми, впливаючі на податковий облік і звітність.

Висвітлимо далі деякі аспекти податкового обліку і звітності як вагомих складників податкового обов'язку. Із цього приводу М. П. Кучерявенко констатує, що правове регулювання обов'язку зі здійснення податкового обліку має низку особливостей, а саме: а) у системі обов'язків, що складають конструкцію податкового обов'язку в цілому, цей різновид є базовим. Неможливо здійснити дії зі сплати податку і складання податкової звітності без попереднього обліку; б) облікові обов'язки включають дві найважливіших групи – обов'язок з обліку платників і обов'язок з обліку об'єктів оподаткування; в) податковий облік здійснюється виключно з метою оподаткування, чіткого окреслення кола зобов'язаних осіб і виявлення об'єктів, що лежать в основі встановлення суми податку, що підлягає сплаті, а також для контролю за виконанням податкового обов'язку [72, с. 386, 387]. Як бачимо, що у такий спосіб вся конструкція податкового

обов’язку й підстави для реалізації його головного складника – сплати податку стають залежними від дій платника з податкового обліку.

Не менш важливо підкреслити, що кожен зі складників податкового обов’язку має закріплюватися саме податковим законодавством. Як наголошує М. П. Кучерявенко, виникнення цього обов’язку пов’язано виключно з імперативним велінням, закріпленим у законі. Це передбачає виникнення насамперед податкового обов’язку за ініціативи держави й обов’язковий акцент на тому, що ця ініціатива має бути вираженою в акті найвищої юридичної сили [72, с. 392]. Отже, обов’язок зі сплати податку і збору виникає, змінюється і припиняться тільки за наявності підстав, визначених законами з питань оподаткування.

Однією з базових форм зловживання платниками податків своїми правами 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’єкти оподаткування до податкової звітності і як наслідок – не сплачувати податок або сплачувати його в меншому розмірі. Як зауважує македонський учений Н. Р. Тупанческі, прогалини в законах виникають, коли законодавець не в змозі охопити всю складність і багатоманітність соціальних відносин і заздалегідь розробити загальні правові норми для всіх випадків. При регулюванні фіскальних відносин ним допускаються певні прогалини (приміром, через появу нових предметів оподаткування, недостатньо точне окреслення прав та обов’язків платників тощо), що дозволяє платникам податків користатися недосконалістю податкового законодавства [190, с. 122].

Прогалини в податковому законодавстві виникають тим частіше, чим динамічніше розвиваються суспільні відносини. За цих умов законодавець просто не встигає впорядкувати податкові відносини достатньо ретельно, щоб не допустити виходу з-під оподаткування платників податків; це йменується як «оптимізація оподаткування». Важливо, що зазначене явище

може бути й цілком законним, коли, наприклад, платник унаслідок зміни характеру господарської діяльності вирішує перейти на спрощену систему оподаткування. Однак у низці випадків (особливо з крупними платниками податків) оптимізація оподаткування стає податковим маневруванням, набуваючи ознак зловживання правами на економічну свободу. За цих умов відбувається обрання платником податків таких моделей господарювання і способів організації власної діяльності, коли втрачається пропорційність між учинюваними діями і їх доцільністю, а тому має місце порушення принципів добросовісності й розумності.

Якщо пояснити дії з оптимізації оподаткування інакше, ніж бажанням не сплачувати податки, неможливо, можна стверджувати, що платник вдається до податкового маневрування і зловживає своїми правами. Уже згадуваний Н. Р. Тупанческі пояснює, що прогалини в податковому законодавстві особливо часто використовують особи, які отримують великі прибутки з декількох джерел, а від несплати податків на своє майно й дохід вони економлять значні суми. Платник може змінювати правовий статус своєї діяльності, приміром, створювати акціонерне товариство з метою несплати прогресивного податку на прибуток або податку на спадок, іноді з допомогою фіктивного розподілу доходу й майна між родичами й довіреними особами. Тоді замість реальних акціонерних товариств виникають сімейні підприємства, на які заможні платники податків переводять свої нерухоме й навіть рухоме майно, що дозволяє їм уникнути оподаткування на спадок, ставки якого в деяких державах за певних обставин можуть доходити до 80 – 90 % [190, с. 122, 123].

Перейдемо до ще одного прикладу зловживання правом на свободу економічної діяльності з одночасним використанням недосконалостей податкового законодавства, що полягає у збільшенні витрат підприємства з метою зменшення сукупного доходу і не сплачувати частки податків. З точки зору Н. Р. Тупанческі, брак суворого регулювання податковим законодавством оцінювання сукупних витрат підприємства теж відкриває

недобросовісним платникам широкі можливості для ухилення від сплати податків. Підприємства в таких умовах максимально збільшують сукупні витрати, включаючи до них і ті, які не завжди можна пояснити економічними причинами: утримання автомобіля, проведення ділових зустрічей, ремонт офісів, поїздки на стажування тощо. У такий спосіб знижується податок не тільки на прибуток підприємства, а й на доходи керівних осіб, які виступають фактичними користувачами цих пільг. Можливість включати у сукупні витрати все більшу кількість окремих витрат, вважає правник, дозволяє заможнім особам уникати і сплати податку на споживання, особливо коли йдеться про диференційований тариф на предмети розкоші й товари широкого попиту [190, с. 123, 124].

Можливості маневрування при обранні форм господарської діяльності і способів її здійснення тісно переплітаються з особливостями національних податкових систем і специфікою законодавчого регулювання в конкретних державах. Так, французький науковець А. Маржераз наводить приклад з податкової системи США щодо використання різниці між податковими ставками податку на дохід і на прибуток з капіталу. Зменшити розмір податків і збільшити прибуток у цій ситуації допомагає продаж акцій компаній її співробітникам на умовах опціону за більш низькою ціною. Опціон трансформує високий податок на дохід у більш низький – на прибуток з капіталу, що використовують керівники крупних підприємств [219, с. 70]. Американська вчена, професор Єльського університету К. Е. Баглі підкреслює, що Міністерство фінансів Сполучених Штатів Америки щорічно втрачає понад 100 млрд доларів унаслідок міжнародного податкового маневрування [218, с. 472].

Визнання того чи іншого способу податкової оптимізації податковим маневруванням і зловживанням правом на економічну свободу з використанням прогалин податкового законодавства треба розглядати в контексті співмірності і пропорційності обраних платником засобів і цілей, що зазвичай ними досягаються. Для боротьби з указаними зловживаннями

найкращим способом є поліпшення юридичної техніки, що використовується в законодавчих актах, з метою уникнення прогалин, неточностей, можливостей двоєчитань тощо.

Додаткову можливість платникам податків зловживати своїми правами надає недосконалість податкового законодавства, що полягає в невдалому сполученні абсолютно визначених і відносно визначених податково-правових норм з передбаченням дискреції. Податкове законодавство складається переважно з абсолютно визначених правових норм і ґрунтується на імперативному методі правового регулювання. Однак проблемні ситуації виникають, коли платник податків має змогу використовувати недосконалості цього законодавства та його юридичної техніки, в результаті чого це може призвести до неможливості виконання контролюючими органами своїх функцій і невиявлення ними порушень податкового законодавства. Прикладом цьому може послужити відмова платника від проведення перевірки (як і недопуск до її проведення) поза межами правового регулювання статті 81 Податкового кодексу України, якою визначаються умови й порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних і фактичних перевірок [124]. Зловживання правом у такому випадку відбувається за рахунок використання платником податків можливості на власний розсуд оцінювати сутність рішення контролюючого органу про призначення перевірки та його відповідність закону.

Цьому сприяє те, що закон не містить ані визначення, ані будь-яких кваліфікуючих ознак діяння платника з приводу відмови від перевірки чи недопуску до неї. За приписом абзацу п’ятого пункту 81.1 статті 81 Податкового кодексу України підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки є: а) непред’явлення або направлення на перевірку, або копії наказу про призначення перевірки, або службового посвідчення; б) ненадіслання копії наказу про призначення перевірки;

в) пред'явлення оформлених без додержання вимог закону або направлення на перевірку, або копії наказу про призначення перевірки, або службового посвідчення [124]. Згідно з абзацами другим та третім пункту 81.1 статті 81 Податкового кодексу України вимогами до форми та змісту направлення на перевірку визначені: (а) підпис керівника контролюючого органу (заступника керівника чи уповноваженої особи), (б) печатка контролюючого органу, (в) дата видачі направлення, (г) найменування контролюючого органу, (д) реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, (е) найменування та реквізити суб'єкта перевірки або об'єкта перевірки, (є) мета перевірки, (ж) вид перевірки, (з) підстави перевірки, (и) дата початку перевірки, (і) тривалість перевірки, (й) посада і прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку; а вимогами до форми та змісту наказу про призначення перевірки визначені: (а) підпис керівника контролюючого органу (заступника керівника чи уповноваженої особи), (б) печатка контролюючого органу, (в) дата видачі, (г) найменування контролюючого органу, (д) найменування та реквізити суб'єкта перевірки або адреса об'єкта перевірки, (е) мета перевірки, (є) вид перевірки, (ж) підстави перевірки, (з) дата початку перевірки, (и) тривалість перевірки, (і) період діяльності, який підлягає перевірці [124].

При цьому абзац шостий пункту 81.1 статті 81 Податкового кодексу України містить імперативне застереження, відповідно до якого відмова платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) від допуску до перевірки на інших підставах, ніж визначені в абзаці п'ятому цього пункту, не дозволяється [124]. З огляду на це, будь-яке діяння платника податків, не охоплюване ознаками з абзаців п'ятого та шостого пункту 81.1 статті 81 Податкового кодексу України, не може бути кваліфіковано як правомірна відмова від проведення перевірки.

Враховуючи такий зміст статті 81 Податкового кодексу України платник податків має право оцінювати документи контролюючого органу

щодо призначення і проведення перевірки на відповідність закону виключно в межах параметрів (ознак) за зовнішнім їх оформленням. Незгода платника із сутністю підстав для призначення перевірки є його зловживанням правом, передбаченим в абзаці п'ятому пункту 81.1 статті 81 Податкового кодексу України для відмови у допуску працівників контролюючого органу до перевірки. Підстави ж для останньої визначені зовсім іншими нормами закону, а саме статтями 75, 77, 78 і 80 Податкового кодексу України [124], і не пов'язані з положеннями його статті 81 і вільним розсудом платника податків. Тож у цьому аспекті вітчизняному законодавцеві варто приділити певну увагу питанню внесення змін до статті 81 Податкового кодексу України, передбачивши конкретизацію відповідного права платника на недопуск працівників контролюючих органів до проведення податкової перевірки.

Зарубіжна практика оподаткування свідчить, що для боротьби з такими зловживаннями, що виникли внаслідок законодавчих прогалин, держава вправі не тільки вдосконалювати національне законодавство в ординарному, звичайному порядку, коли закон не має зворотньої сили, а й застосовувати закон ретроактивно, в тому числі, коли він набуває чинності з моменту його оголошення й поширюється на триваючі податкові відносини, що вже виникли й не припинили свого існування. Як відмічає Н. Р. Тупанческі, для цього деякі зарубіжні країни застосовують «попереднє законодавство» або «підготовче законодавство», яке набуває чинності з моменту першого повідомлення про його введення. В Австралії, Канаді, Нідерландах, Великобританії таке законодавство починає діяти з моменту першого повідомлення про нього й застосовується, коли виявляється значна прогалина законодавства, що дозволяє ухилятися від сплати податків. Аналогічна ситуація виникає і з ретроактивним законодавством, яке починає діяти до дати опублікування закону. Приміром, у Великобританії таке законодавство може бути задіяним як засіб протидії зловживанням при податковому

маневруванні й ухиленні від сплати податків на формально легальних підставах, однак таких, що суперечать духу закону [190, с. 127].

Указане підтверджується також рішеннями Європейського суду з прав людини, який виробив практику про допустимість ретроактивного оподаткування з метою нівелювання виявлених недоліків законодавства і припинення зловживань з боку платників податків. Зокрема у пункті 51 Рішення по справі «Н.К.М. проти Угорщини» від 14 травня 2013 р. Європейський суд з прав людини указує, що ретроактивне оподаткування може бути застосовано для усунення технічних недоліків законодавства, особливо у випадках, де такий засіб виправдовується міркуваннями публічного інтересу. Дійсно, існує очевидний і незаперечуваний публічний інтерес забезпечити те, щоб приватні особи не користувалися перевагами непередбачуваної зміни податкового режиму [155].

Разом із тим такий спосіб протидії зловживанням платників податків при здійсненні податкового маневрування з використанням недоліків законодавства, що передбачає введення ретроактивного податкового законодавства, не є бажаним і, по суті, крайнім засобом обстоювання державою публічного інтересу в оподаткуванні. При ретроактивному оподаткуванні дуже легко перейти допустиму межу й порушити принципи пропорційності, визначеності, а з ними й верховенства права. З точки зору податкового законодавства України такий підхід суперечив би його стабільності. Засада стабільності закріплена у підпункті 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України і передбачає, що «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» [124].

Тож при плануванні податкової й економічної політики законодавцеві бажано відразу розробляти ефективні податкові механізми, що не допускатимуть можливості зловживання через податкове маневрування й

невизначеність положень податкового законодавства. Недарма Н. Р. Тупанческі відмічає, що одна з головних вимог до сучасних податкових систем, а також до фіскальної теорії пов'язана з принципом простоти податкової системи в аспекті можливості її ефективного застосування, зниження видатків податкової адміністрації й не дуже значної обтяжливості для платників податків [190, с. 148]. У вітчизняному податковому законодавстві вказане відображено принципами економічності оподаткування й соціальної справедливості, закріпленими підпунктами 4.1.6 і 4.1.7. пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України. За першим з них установлення податків і зборів має стосуватися тих податків, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування, а за другим – установлення податків та зборів має бути відповідно до платоспроможності платників податків [124].

Іншою формою зловживання платниками податків своїми правами є використання ними своїх прав і свобод у цивільних, господарських, трудових та інших відносинах з метою безпідставного отримання податкової вигоди. Як уже відмічалось, у такому разі платниками податків береться до уваги й використовується, що об'єкт оподаткування створюється в рамках інших суспільних відносин, аніж податкові. Відповідно, й поведінка платників як учасників цих інших суспільних відносин має значення для оподаткування. І щоб нібито правомірно виконувати свій податковий обов'язок, платники податків вдаються до зловживань і правопорушень у цивільних, господарських, трудових відносинах, відносинах соціального страхування для протиправного отримання податкової вигоди.

Особливо значущими для оподаткування і для випадків зловживання платниками податків своїми правами стають цивільні й господарські відносини. Нагадаймо, що з 1 січня 2004 р. вітчизняним законодавцем було введено в дію правило нікчемності правочину, викладеного у статтях 215 і 228 Цивільного кодексу України [207]. Зокрема, у частинах другій та третій статті 215 Цивільного кодексу України вказується, що недійсним є правочин,

якщо його недійсність установлена законом (нікчемний правочин). У цьому разі судом не вимагається визнання такого правочину недійсним. У випадках, установлених цим Кодексом, нікчемний правочин може бути визнано судом дійсним. Якщо недійсність правочину прямо не встановлено законом, але одна зі сторін або інша заінтересована особа заперечує його дійсність на підставах, встановлених законом, такий правочин може бути визнано судом недійсним (оспорюваний правочин). А у частині другій статті 228 Цивільного кодексу України закріплено правило, що правочин, який порушує публічний порядок, є нікчемним [207]. Завдяки буквальному тлумаченню цих норм Кодексу будь-яка особа, як учасник певних суспільних відносин, набуває можливості стверджувати про нікчемність конкретного правочину.

Із застосуванням наведеного правила докорінно змінився підхід контролюючих органів до формулювання висновків податкових перевірок. Наприклад, якщо до 2004 р. висновок про вчинення платником податкового правопорушення при сплаті податку на прибуток і податку на додану вартість контролюючий орган робив виключно після набуття чинності рішенням суду про визнання угоди недійсною, то після названої вище дати такий висновок одразу викладався в акті податкової перевірки з одночасною кваліфікацією правочину як нікчемного. У свою чергу запроваджений статтями 35, 36, 37, 38 Податкового кодексу України порядок виконання податкового обов’язку безвідносно до дійсного (тобто реального, фактичного) фінансового стану платника не виключає виникнення в останнього спокуси на штучне збільшення видатків з обліку по податку на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість з метою зменшення арифметичного значення вказаних податків як коштів, що мають бути передані у власність держави в особі компетентного органу управління. При цьому використовуються різні протизаконні укладення вдаваних правочинів і різні зловживання правами на свободу договору. І це тільки один із численних прикладів використання галузевого законодавства для отримання податкової вигоди Науковці, які займалися порушеною

проблематикою, вказують на те, що при розгляді різних форм прояву ухилення від оподаткування складається враження, що платники податків мають широку фантазію в пошуку нових способів уникнення оподаткування. Скільки б не намагався законодавець якомога ретельніше регламентувати цю царину, чимало форм і сфер здійснення ухилення залишаються доступними, до того ж часто самі законодавчі заходи вживаються із запізненням [190, с. 133].

Зловживання суб'єктами господарювання безпідставним набуттям податкової вигоди нерідко мають місце незважаючи навіть на пряму заборону у частинах третій і п'ятій статті 13 Цивільного кодексу України такої поведінки. За вказаними положеннями цих норм не допускаються дії особи, вчинювані з наміром завдати шкоди іншій особі, а також маніпулювання правом в інших формах. Не допускаються використання цивільних прав з метою неправомірного обмеження конкуренції, зловживання монопольним становищем на ринку, а також недобросовісна конкуренція [207]. Звичайно, не стає в нагоді й та обставина, що податкове законодавство в жодній формі не визначає змісту і не закріплює заборони на зловживання платниками своїми правами, а чинний Податковий кодекс України жодного разу не оперує терміном «зловживання». Завдяки цьому платникам відкривається вільний шлях до будь-якої поведінки, яка не є прямим ухиленням від сплати податків, оскільки платники податків можуть посилатися на презумпцію правомірності їх рішень, закріплену підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України [124].

Наразі Податковий кодекс України лише опосередковано окреслює межі, коли поведінка платників податків перестає відповідати принципу добросовісності й набуває ознак зловживання. Приміром, наведене в підпункті 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України трактування поняття «господарська діяльність», за якими остання визначається як діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням

послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами [124], вказує на мету отримання доходу. Так само й у підпункті 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України передбачається, що розумна економічна причина (ділова мета) може бути наявна лише за умови, що платник податків у результаті своєї господарської діяльності має намір одержати від неї економічний ефект [124]. Указівка на ознаки розумності економічної діяльності й мету отримання доходу дозволяє виявляти контролюючим органам ті цивільно-правові й господарські угоди, що вчинюються платниками лише з метою отримання податкової вигоди. У таких випадках, вживаючи необхідних заходів правопоновлення, з'являється можливість зупинити зловживання правами з боку платників податків і відновити порушений публічний інтерес в оподаткуванні.

Означені питання порушувалися ще до прийняття Податкового кодексу України в низці інформаційних листів Вищого адміністративного суду України з приводу узагальнення практики податкового правозастосування. Зокрема, в листі Вищого адміністративного суду України від 20 липня 2010 р. за № 1112/11/13-10 підкреслюється, що на практиці поширеними є випадки, коли недобросовісні суб'єкти намагаються штучно створювати в податковому обліку з податку на додану вартість від'ємні різниці між податковими зобов'язаннями й податковим кредитом з метою безпідставного одержання коштів з державного бюджету [147]. У цьому інформаційному листі також указується на постанову Верховного Суду України від 24 березня 2009 р., реєстраційний номер судового рішення 4344211, якою Верховний Суд України визнав, що податкова вигода визнається необґрунтованою, якщо для цілей оподаткування операції враховані на підставі вдаваних правочинів [147]. Про це обов'язково має бути зазначено в рішенні суду.

Прикладом наведених зловживань є невідповідність угоди дійсному економічному змісту або брак зумовленості дій платника податків розумними економічними чи іншими причинами, тобто цілями ділового характеру. Як зауважує Верховний Суд України, про безпідставність вимоги щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість можуть також свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу (наприклад, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності). Тому, якщо судом установлено, що головною метою платника податку є одержання доходу виключно або переважно за рахунок податкової вигоди, зокрема, відшкодування податку на додану вартість з бюджету, за браком наміру здійснювати реальну підприємницьку діяльність, то у визнанні обґрунтованості одержання такої вигоди має бути відмовлено [147].

У згадуваному листі Вищого адміністративного суду України деталізується, що під час розглядуваних господарських операцій між платником податку, який відображає у своєму податковому обліку суми податкового кредиту або бюджетного відшкодування за результатами придбання товарів (послуг), і виробником або імпортером останніх існує низка осіб-посередників. За документообігом, що складається у процесі таких операцій, товари (послуги) рухаються від виробника до останнього в ланцюгу платника податків через певну кількість посередників із здійсненням відповідних розрахунків. Усі або деякі з таких посередників додають до вартості товарів (послуг) певну суму, у зв’язку з чим утворюється різниця між ціною товару (послуги), визначеною виробником (імпортером) та ціною, за якою ці товари (послуги) придбані останнім у ланцюгу платником податку. При цьому сума податкового кредиту в останнього з ланцюга платника податку визначається з урахуванням найвищої ціни товару (послуги). Виходячи з цього, формується сума бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. Водночас один чи декілька із платників податку на додану вартість у ланцюгу посередників або не декларує, або не виконує свої податкові зобов’язання зі сплати цього податку до бюджету. У

результаті вся або частина різниці між сумами податку на додану вартість, що включені до своїх податкових зобов'язань виробником (імпортером) товарів (послуг), та сумою податкового кредиту, який взяв участь у формуванні бюджетного відшкодування останнім у ланцюгу платника податку, виявляється не сплаченою до державного бюджету. Натомість задекларована ним (останнім у ланцюгу платником податку) сума бюджетного відшкодування формально повинна бути сплачена цьому платнику податку на додану вартість. У розглядуваній ситуації не виключаються прямі фінансові втрати державного бюджету [147].

З огляду на зазначені вище застереження вітчизняні судові органи виходять з відповідних правил. Наприклад, Львівський окружний адміністративний суд у постанові від 13 січня 2011 р. за справою № 2а-3376/10/1370 відмовив платникові податку у скасуванні податкового повідомлення-рішення й відзначив, що «застосування угод та вчинення дій, які не мають іншої економічної мети крім мінімізації сплати податків – є зловживання правом на свободу підприємницької діяльності. Зазначене зловживання виражається в укладанні удаваних угод, що має на меті приховати реальну угоду, яка суперечить моральним засадам суспільства (спроба ухилитись від конституційного обов'язку сплати податків)» [139].

Верховний Суд України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 27 червня 2017 року за справою № 2а 6549/11/1470 у своїй постанові зазначив, що про необґрунтованість податкової вигоди можуть також свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин, як-то: 1) неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності; 2) відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності

у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів; 3) облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для такого виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій; 4) здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку; 5) відсутність первинних документів обліку [137]. У той же час практика, коли недобросовісні платники податків, бажаючи отримати податкову вигоду, вдаються до зловживань в інших суспільних відносинах, на жаль, є доволі поширеною, що свідчить як про недосконалість вітчизняного законодавства, так і про низький рівень правової культури й поваги до публічних інтересів з боку таких платників.

Унаслідок цього страждають добросовісні платники податків, які нерідко зазнають упередженого ставлення з боку контролюючих органів. Як вказував Вищий адміністративний суд України в наведеному нами раніше інформаційному листі, непоодинокими є випадки несвоєчасного відшкодування сум податку на додану вартість добросовісним платникам, зокрема експортерам. Ця ситуація зумовлює виникнення численних судових спорів між платниками податку на додану вартість та податковими органами. Дії органів державної податкової служби спрямовані, з одного боку, на запобігання безпідставному одержанню сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, а також необґрунтованому заниженню сум податкових зобов'язань із цього податку. З іншого боку, подекуди трапляються необґрунтовані відмови з боку податкових органів у одержанні платниками податку правомірно сформованих сум бюджетного відшкодування з цього податку. При цьому найчастіше податкові органи стверджують про відсутність у платника податку права на податковий кредит та сформоване з урахуванням відповідних сум бюджетне відшкодування з податку на додану вартість за операціями з придбання товарів (послуг) через

ланцюги постачальників – платників податку [147]. За таких умов платники податків вимушені чекати на рішення контролюючих органів за наслідками обов'язкових перевірок діяльності кожного з них з боку цих органів і тільки якщо кожен із цих платників виконав свій податковий обов'язок перед бюджетом, бюджетне відшкодування стає можливим.

Зарубіжна судова практика щодо цього питання свідчить, що добросовісні платники податків, незважаючи навіть на дії своїх недобросовісних контрагентів, можуть розраховувати на відшкодування податку на додану вартість. Наприклад, Суд Європейського союзу у своєму Рішенні по справі «Телеос та ін.» від 27 вересня 2007 р. за № С-409/04 визначив, що «не можна відмовити добросовісному платнику податків у звільненні від сплати податку на додану вартість стосовно поставок з одної країни – члена ЄС до іншої, якщо надані й на перший погляд такі, що обґрунтовують право на звільнення, речові докази згодом виявилися неналежними, однак умисна причетність платника податку до схеми зловживання не доведена, платник податку вжив усіх прийнятних запобіжних заходів, щоб не стати учасником такої схеми» [158].

Німецький фахівець Р. Буссе, аналізуючи випадки зловживання платниками податків своїми правами при відшкодуванні податку на додану вартість, відмічає, що ця проблема стоїть гостро й у країнах Європейського Союзу (і це незважаючи на не такі високі, як в Україні, ставки податку на додану вартість). Однак, окрім значної важливості боротьби із цим явищем, не слід забувати і про захист добросовісних платників податків [19, с. 188]. Практика свідчить, що про це дбають перш за все судові органи. Так, Федеральний фінансовий суд ФРН у рішенні від 19 квітня 2007 р. вказав, що «за платником податків, який вжив усіх розумних заходів для того, щоб не бути залученим до зловживань, пов'язаних з податком на додану вартість, або в інше шахрайство, зберігається право на податковий кредит. Та обставина, що поставка опинилася частиною здійсненого постачальником шахрайства, не повинна призводити до втрати права на бюджетне

відшкодування у платника податку – отримувача, якщо він не знав і не міг знати про шахрайство» [19, с. 188]. А Фінансовий суд землі Саксонія-Ангальт, посилаючись на вище вказане рішення Федерального фінансового суду ФРН, зазначив, що «ознаками недобросовісності платника податків можуть бути правові, господарські і особисті відносини з контрагентами. Чим більш близькими є взаємовідносини платника податків з учасниками «каруселі», тім вірогіднішою є його власна причетність до схеми зловживання з податком на додану вартість» [19, с. 189]. Отже, платник податків, який розраховує на отримання бюджетного відшкодування має довести свою добросовісність.

Розглянуті випадки зловживань платниками податків своїми правами демонструють, наскільки взаємопов'язаними можуть бути не тільки податковий облік, складання податкової звітності, рух податкових коштів до бюджетів (при сплаті податків) і повернення податкових коштів з бюджетів платникам податків (при відшкодуванні податку на додану вартість), а й самі підстави цього, а також юридичні факти, що мають значення для податкових відносин. Унаслідок того, що утворення об'єкта оподаткування відбувається за рахунок діяльності платника податків як учасника цивільних, господарських, трудових та інших суспільних відносин, будь-які зловживання у цих відносинах відбиваються на правовому статусі цієї особи як платника податків.

Однією з найпоширеніших форм зловживання правами платниками податків при виконанні податкового обов'язку є використання недосконалостей податкового законодавства, коли платник усупереч духу й меті останнього намагається 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. Іншою формою зловживання платниками податків правами є використання ними своїх прав і свобод у цивільних, господарських, трудових та інших відносинах з метою безпідставного отримання податкової вигоди. Найчастіше такі зловживання

відбуваються при бюджетному відшкодуванні податку на додану вартість. При цьому завдання контролюючих органів при адмініструванні податку на додану вартість має полягати не тільки у виявленні випадків зловживання платниками своїми правами, а й у недопущенні нехтування правами й інтересами добросовісних платників податків.

2.2. Зловживання платниками податків наданими правами при оскарженні дій і рішень контролюючих органів

На практиці серед великої кількості конкретно-регулятивних податкових правовідносин, виникаючих між платниками податків і контролюючими органами, складно уникнути абсолютно злагодженого й безконфліктного правозастосування. Так чи інакше виникають певні непорозуміння, зумовлені різними поглядами на трактування фактичних обставин і застосування приписів податково-правових норм, унаслідок чого мають місце податкові спори, ініціюються процедури адміністративного або судового оскарження.

Важливо, що при цьому суми податкових зобов’язань платників податків набувають статусу неузгоджених. Ця обставина відповідає інтересам платників, які бажають відтермінувати сплату податків до бюджетів, розраховують їх сплачувати в меншому розмірі або не сплачувати зовсім. І хоча й контролюючі органи можуть зловживати правом на оскарження (коли керівники територіальних підрозділів цих органів наказують своїм підлеглим до останнього оскаржувати рішення адміністративних судів, що винесені на користь платників податків), однак переважно зловживають правом на оскарження все ж таки платники податків. Тому найдоцільніше розглядати зловживання правами на оскарження саме з боку останніх. Що ж стосується зловживань правом на оскарження контролюючими органами, то це продемонструємо при розгляді зловживань останніх у межах охоронних податкових правовідносин.

Право платників податків на судове оскарження рішень контролюючих органів безпосередньо закріплено в частині першій статті 55 Конституції України, де проголошено, що кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [62]. Це норма прямої дії, а тому її закріплення і дублювання в галузевому законодавстві є зайвим.

Відповідно до Рішення Конституційного Суду України від 25 листопада 1997 р. за № 9-зп така норма означає право кожного звернутися до суду, якщо його права чи свободи порушені або порушуються, створено або створюються перешкоди для їх реалізації або мають місце інші ущемлення прав та свобод. Зазначена норма зобов'язує суди приймати заяви до розгляду навіть у випадку відсутності в законі спеціального положення про судовий захист. Відмова суду у прийнятті позовних та інших заяв чи скарг, які відповідають встановленим законом вимогам, є порушенням права на судовий захист, яке відповідно до статті 64 Конституції України не може бути обмежене. Суд не може відмовити у правосудді, якщо громадянин України, іноземець, особа без громадянства вважають, що їх права і свободи порушені або порушуються, створено або створюються перешкоди для їх реалізації або мають місце інші ущемлення прав та свобод [156].

Процедура судового оскарження передбачає сплату платником податку судового збору й несення додаткових витрат на правове супроводження судового процесу, а тому процедура адміністративного (досудового) оскарження має свої переваги. Останні, як правило, стосуються випадків, коли порушення контролюючого органу є незначними і для вищестоящого контролюючого органу не існує сенсу прикривати незаконні рішення й дії підлеглих.

Процедура адміністративного оскарження платником податків рішень контролюючого органу врегульована статтею 56 Податкового кодексу України. За пункту 56.3 статті 56 Податкового кодексу України, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив

суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень цього органу, він вправі ініціювати процедуру адміністративного оскарження. Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня в письмовій формі (за потреби – із засвідченими належним чином копіями документів, розрахунками й доказами, які платник податків вважає за потрібне надати з урахуванням вимог пункту 44.6 статті 44 цього Кодексу) протягом 10-ти робочих днів, що настають за днем отримання платником податкового повідомлення-рішення або іншого оскаржуваного рішення контролюючого органу [124].

Враховуючи нерівність учасників податкових правовідносин і необхідність гарантувати платникам їх законні права й інтереси, податкове законодавство покладає тягар доведення правомірності прийнятих контролюючими органами рішень на відповідні органи. За пунктом 56.4 статті 56 Податкового кодексу України під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган [124]. У цьому розумінні створюються певні формальні передумови для зловживань платниками податків правом на оскарження рішень контролюючих органів, адже для цього непотрібно провадити складних досліджень, інтерпретацію й аргументацію застосованого податкового законодавства, або того, що саме не було застосовано, однак має бути задіяним.

Платник податків одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення [124]. Про це йдеться у пункті 56.5 статті 56 Податкового кодексу України.

Ще однією перевагою процедури адміністративного оскарження для платників податків є чітко окреслені строки для прийняття вищестоящим контролюючим органом рішення за їх скаргою. Згідно із пунктом 56.8 статті 56 Податкового кодексу України контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення й надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку [124]. У переважній більшості випадків процедура судового оскарження займає значно більше часу, а податкові спори тривають роками. За таких умов судова процедура є більш привабливою саме для платника податків, якщо той бажає вдатися до зловживання своїми правами через затягування існування неузгодженої суми податкового зобов'язання. Виправити це становище допоможе тільки законодавче закріплення стислих строків розгляду податкового спору в судах адміністративної юрисдикції й максимально чітке слідування останніми вимог законодавства.

Якщо коли керівник контролюючого органу, що розглядає скаргу платника податку вважає, що йому потрібен додатковий час для вивчення обставин справи і прийняття рішення по скарзі, він може скористатись правом на продовження строків розгляду скарги, передбаченим у абзаці першому пункту 56.9 статті 56 Податкового кодексу України. Відповідно до нього керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, визначений у пункті 56.8 цієї статті, але не більше 60 календарних днів, і письмово повідомити про це платника податків до закінчення строку, визначеного у пункті 56.8 цієї статті [124].

Добросовісному платникові податків хвилюватися з приводу того, що розгляд скарги буде затягнуто на невизначений строк, непотрібно. В абзацах другому і третьому пункту 56.9 статті 56 Податкового кодексу України

встановлено: якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається йому протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, скарга вважається повністю задоволеною на користь платника з дня, наступного за останнім днем зазначених строків. Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про продовження строків її розгляду не було надіслано платникові до закінчення 20-денного строку, зазначеного в абзаці першому цього пункту [124].

Платники податків, які починають зловживати правом на адміністративне оскарження, на практиці отримують можливість виграти час для затягування сплати своїх зобов'язань перед бюджетами, адже за абзацами другими та третім пункту 56.3 статті 56 Податкового кодексу України скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються спочатку до контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві й Севастополі, областях, а також до міжрегіональних територіальних органів [124]. У свою чергу скарги на рішення контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову й митну політику [124]. І лише рішення центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову і митну політику, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, про що йдеться у пункті 56.10 статті 56 Податкового кодексу України [124], однак може бути оскаржено в судовому порядку.

Правило, згідно з яким при адміністративному оскарженні сума зобов'язань платника податків вважається неузгодженою до закінчення такої процедури, закріплено у пункті 56.15 статті 56 Податкового кодексу України,

за яким скарга, подана з дотриманням строків, визначених пунктом 56.3 цієї статті, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня її подання до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом зазначеного строку податкові вимоги з оскаржуваного податку не надсилаються, а сума оскаржуваного грошового зобов'язання вважається неузгодженою [124].

Якщо платник розуміє, що він дійсно порушив податкове законодавство і дії контролюючого органу були правильними, однак розпочинає процедуру адміністративного оскарження, це є, так би мовити, класичним прикладом зловживання платником своїм правом на оскарження рішення контролюючих органів. Мотив дій такого недобросовісного платника податків полягає не у відновленні правомірності перебігу податкових відносин, а навпаки, у неправомірному бажанні не сплачувати суму свого грошового зобов'язання перед бюджетами або, принаймні, виграти який-небудь час перед такою сплатою.

Для публічного інтересу в оподаткуванні шкода від такої поведінки платника податків є очевидною, оскільки має місце недотримання очікуваних розмірів надходжень податків і зборів до бюджетів, які все одно мають продовжувати фінансувати затверджені бюджетні програми і здійснювати видатки. У випадку масових зловживань з боку платників податків це може викликати навіть перерозподіл видатків і потребу внесення змін до вже затвердженого бюджетного розпису. До того ж за таких умов на контролюючі органи зростає навантаження з формальних процедур оскарження, що погіршує показники їх діяльності. Протидіяти такій формі зловживань платників податків можна лише їх обов'язком аргументувати у скарзі наявні порушення контролюючого органу (які вони вбачають), або застосуванням підвищеного коефіцієнту до неузгодженої суми їх податкового зобов'язання у випадках, коли адміністративне оскарження ними дій і рішень контролюючого органу виявляється безпідставним.

Відповідно до пунктів 56.18 і 56.19 статті 56 Податкового кодексу України з урахуванням строків давності, визначених у статті 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу в будь-який момент після отримання такого рішення. Рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили. У разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті [124]. Можливість такого переходу від процедури адміністративного оскарження до оскарження рішень контролюючого органу в суді для добросовісних платників податків є останньою надією для захисту власних прав і законних інтересів, однак для платників, які вдаються до зловживань своїми правами на оскарження, – це ще одна можливість для фактичного ухилення від сплати податків.

Тривалий час у процесуальному законодавстві України термін «зловживання» майже не вживався, тим більше на передбачалось окремих санкцій за зловживання учасниками судового процесу своїми правами протягом судового розгляду. Однак поширеність випадків використання судової процедури оскарження із зловживаннями правом на звернення до суду, а також інших зловживань упродовж розгляду справ у суді призвела до того, що із ввведенням в дію Закону України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства

України та інших законодавчих актів» від 3 жовтня 2017 р., № 2147-VIII [142], змінилося ставлення законодавця до цього негативного явища, що заважає цілям правового регулювання, охорони і захисту суспільних відносин.

Із набранням цим Законом чинності (15 грудня 2017 р.) термін «зловживання» (хоча й без конкретизації його змісту) було включено законодавцем до тексту чинних процесуальних законів, зокрема до статей 45 і 149 Кодексу адміністративного судочинства України [58]. Із положень частини 2 статті 45 зазначеного Кодексу можна зробити цілком обґрунтований висновок про те, що зловживанням є дія (тобто форма активної поведінки учасника суспільних відносин), яка суперечить самій суті і призначенню відповідного суб'єктивного права особи. Це підтверджує зроблений нами в першому розділі висновок щодо змісту сутності зловживання правом як негативного явища.

Стаття 45 Кодексу адміністративного судочинства України в редакції Закону України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів» від 3 жовтня 2017 р., № 2147-VIII має назву «Неприпустимість зловживання процесуальними правами» [58]. Як можна судити з частини третьої статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України, неприпустимість зловживання процесуальними правами визнана однією з основних засад (принципів) адміністративного судочинства [58]. Тим самим була дана відповідь вітчизняного законодавця на тривалу дискусію щодо існування цього принципу як конституційно закріпленого, однак прямо не закріпленого жодним нормативно-правовим актом, що має вищу юридичну силу.

Відповідно до частини першої статті 45 Кодексу адміністративного судочинства України, учасники судового процесу та їх представники повинні добросовісно користуватися процесуальними правами. Зловживання процесуальними правами не допускається [58]. Як бачимо, законодавець

окреслив межі допустимої поведінки учасників адміністративного процесу через такі дві дихотомічні категорії, як добросовісне користування процесуальними правами і її протилежності – зловживання при користуванні цими правами. При цьому термін «добросовісність» не був новим для процесуального законодавства, оскільки й раніше чинна редакція Кодексу адміністративного судочинства України в частині другій статті 49 містила положення, що особи, які беруть участь у справі, зобов'язані добросовісно користуватися належними їм процесуальними правами й неухильно виконувати процесуальні обов'язки [58]. Новою стала саме вказівка на зворотню сторону добросовісності – недобросовісність, тобто зловживання.

Згодом частиною другою статті 45 Кодексу адміністративного судочинства України зроблено спробу конкретизувати найбільш поширені види процесуальних зловживань, що можуть учинятись учасниками адміністративного судочинства впродовж судового процесу. Законодавець визначив, що з урахуванням конкретних обставин справи суд може визнати зловживанням процесуальними правами дії, що суперечать завданню адміністративного судочинства, зокрема: 1) подання скарги на судове рішення, яке не підлягає оскарженню, не є чинним або дія якого закінчилася (вичерпана), подання клопотання (заяви) для вирішення питання, яке вже вирішено судом, за відсутності інших підстав або нових обставин, заявлення завідомо безпідставного відводу або вчинення інших аналогічних дій, які спрямовані на безпідставне затягування чи перешкоджання розгляду справи чи виконання судового рішення; 2) подання декількох позовів до одного й того самого відповідача (відповідачів) з тим самим предметом та з тих самих підстав, або подання декількох позовів з аналогічним предметом і з аналогічних підстав, або вчинення інших дій, метою яких є маніпуляція автоматизованим розподілом справ між суддями; 3) подання завідомо безпідставного позову, позову за відсутності предмета спору або у спорі, який має очевидно штучний характер; 4) необґрунтоване або штучне об'єднання позовних вимог з метою зміни підсудності справи, або завідомо

безпідставне залучення особи як відповідача (співвідповідача) з тією самою метою; 5) узгодження умов примирення, спрямованих на шкоду правам третіх осіб, умисне неповідомлення про осіб, які мають бути залучені до участі у справі [58].

У деяких випадках законодавець указав навіть на мотиви окремих зловживань, як-от: (а) затягування розгляду справи шляхом заявлення численних клопотань або (б) подання декількох однакових позовів з метою отримати «бажаного» суддю чи колегій суддів при автоматичному розподілі справи. Саме ці види процесуальних зловживань найбільше стосуються недобросовісних платників податків, які використовують судову процедуру оскарження для ухилення від своїх зобов'язань перед бюджетами. Поширеність серед платників податків, які зловживають своїм правом на звернення до суду, набуло ініціювання безпідставного судового спору через подання штучного позову, мета якого залишається тією ж самою – уникнути або відтермінувати момент сплати до бюджету узгодженої суми податкового зобов'язання.

Частинами третьою та четвертою статті 45 Кодексу адміністративного судочинства визначено порядок дій суду, коли ним виявлено зловживання учасником процесу наданими йому правами. Так, якщо подання скарги, заяви, клопотання визнається зловживанням процесуальними правами, суд з урахуванням обставин справи має право залишити без розгляду або повернути скаргу, заяву, клопотання. У той же час суд зобов'язаний вживати заходів для запобігання зловживанню учасником судового процесу процесуальними правами. За наявності такого зловживання суд застосовує до нього заходи, визначені цим Кодексом [58]. Тим самим дії суду спрямовуються як на самий адміністративний процес, який повинен мати правомірний перебіг, так і на учасника процесу, який припустив зловживання.

Якщо суд у перебігу адміністративного процесу вчиняє правопоновлювальні процесуальні заходи, для тих учасників процесу, які

зловживають своїми правами, передбачено заходи у виді штрафних процесуальних санкцій. У такий спосіб суд вживає заходів процесуального примусу, відновлюючи нормальний розвиток судового процесу і здійснюючи профілактику для недопущення аналогічних правопорушень учасниками судового процесу в майбутньому.

Відповідно до статті 144 Кодексу адміністративного судочинства заходами процесуального примусу є процесуальні дії, що вчиняються судом у встановлених цим Кодексом випадках з метою (а) спонукання відповідних осіб до виконання встановлених в суді правил, (б) добросовісного виконання процесуальних обов'язків, (в) припинення зловживання правами й (г) запобігання створенню протиправних перешкод у здійсненні судочинства. Заходи процесуального примусу застосовуються судом, як правило, негайно після вчинення порушення. Про застосування заходів процесуального примусу суд постановляє ухвалу [58]. Частиною першою статті 145 Кодексу адміністративного судочинства України заходами процесуального примусу названо: попередження; видалення із залу судового засідання; тимчасове вилучення доказів для дослідження судом; привід; штраф [58]. Крім того, в частині другій цієї статті Кодексу визначено, що до однієї особи не може бути застосовано декілька заходів процесуального примусу за одне й те саме порушення [58].

Статтею 149 Кодексу адміністративного судочинства України передбачено диференційовані розміри штрафів залежно від характеру процесуального порушення. Що стосується скоєних учасником судового процесу зловживань у частині першій цієї статті Кодексу також закріплено, що суд може постановити ухвалу про стягнення в дохід Державного бюджету України з відповідної особи штрафу в сумі від 0,3 до трьох розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб у разі зловживання процесуальними правами, вчинення дій або допущення бездіяльності з метою перешкоджання судочинству [58]. А у випадках неодноразового зловживання процесуальними правами суд може постановити ухвалу про стягнення в

дохід Державного бюджету України з відповідної особи штрафу у сумі від одного до десяти розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, про що йдеться в частині другій розглядуваної статті [58].

Частинами третьою – шостою статті 149 Кодексу адміністративного судочинства України передбачається конкретизація особи, на яку покладається штраф, особи яка є стягувачем за фактом накладення штрафу, і визначається процедура оскарження й перегляду ухвали про стягнення штрафу. Зокрема вказується: у випадку невиконання процесуальних обов'язків, зловживання процесуальними правами представником учасника справи суд з урахуванням конкретних обставин справи може стягнути штраф як з учасника справи, так і з його представника. Ухвала про стягнення штрафу може бути оскаржена в апеляційному порядку до суду вищої інстанції. Її оскарження не перешкоджає розгляду справи. Постанова суду апеляційної інстанції за результатами перегляду ухвали про накладення штрафу є остаточною й оскарженню не підлягає. Ухвала Верховного Суду України про стягнення штрафу оскарженню не підлягає. Ухвала про стягнення штрафу є виконавчим документом і має відповідати встановленим законом вимогам до такого документа. Стягувачем за останнім є Державна судова адміністрація України. Суд може скасувати постановлену ним ухвалу про стягнення штрафу, якщо особа, щодо якої її постановлено, виправила допущене порушення й (або) надала докази поважності причин невиконання відповідних вимог суду чи своїх процесуальних обов'язків [58].

У частині восьмій статті 139 Кодексу адміністративного судочинства України закріплено ще один негативний наслідок для учасника судового процесу, який припустив зловживання наданими йому правами. Він полягає в тому, що в разі зловживання стороною чи її представником процесуальними правами або при виникненні спору внаслідок неправильних дій сторони, суд вправі покласти на останню судові витрати повністю або частково незалежно від результатів вирішення спору [58]. Тим самим поряд зі штрафом винна у процесуальному зловживанні особа може понести й увесь тягар судових

витрат. Указаний захід виступає певним еквівалентом правопоновлювальних заходів у судовому процесі, тоді як накладення штрафу є класичним прикладом застосування штрафних санкцій і визначення процесуальної відповідальності. Кожен із цих заходів виконує одночасно і превентивну функцію, адже попереджає вчинення нових аналогічних зловживань в адміністративному судочинстві.

Зловживання платниками податків наданими правами при оскарженні дій і рішень контролюючих органів різняться залежно від конкретних регулятивних податкових правовідносин, які первісно виникли між платником і контролюючим органом. Найчастіше платниками податків можуть бути вчинені зловживання при оскарженні: а) рішення контролюючого органу з приводу призначення перевірки; б) дій цього органу при проведенні перевірки; в) рішення цього органу з приводу застосування адміністративного арешту майна платника податків, що *de facto* здійснюється виключно з метою уникнення застосування процедури за статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства України, а також реальної відповідальності (настання негативних наслідків) за вчинення особою такого протиправного діяння, як не допуск працівників контролюючого органу до перевірки.

Характерною особливістю зловживань платників податків при оскарженні дій і рішень контролюючих органів є те, що такі зловживання в багатьох випадках мають системний характер і є своєрідним, так би мовити, прикриттям інших учинених зловживань у матеріальних чи процесуальних податкових конкретно-регулятивних правовідносинах. Це означає, що суд, який виявив, що платник податку, як учасник адміністративного судочинства, допустив зловживання своїми процесуальними правами за Кодексом адміністративного судочинства України, повинен уважно простежити поведінку цього платника у його відносинах з контролюючими органами. Не виключається ймовірність того, що при виконанні свого податкового обов’язку та його окремих складників цей платник допустив

зловживання наданими йому правами в податкових чи інших правовідносинах, що мають безпосередні податкові наслідки, приховування чого (або уникнення відповідальності) стало дійсною причиною ініціювання цим платником судового оскарження цілком правомірних дій і рішень контролюючих органів.

Ще одним зловживанням платником своїми правами при оскарженні дій і рішень контролюючого органу є спроба через процедуру адміністративного або судового оскарження визнати неправомірними певні дії цього органу, що належать до суто технічних процедур останнього, не змінюють обсягу прав та обов'язків платника й до того ж є правомірними, з одночасною спробою зобов'язати цей орган учинити дії, не передбачені законодавством. Подібний випадок став предметом розгляду адміністративним судом позову за справою № 826/12990/14 (адміністративне провадження № К/9901/4478/18), остаточне рішення в якій було винесено Верховним Судом України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду своєю постановою від 20 березня 2018 р. [135]. У мотивувальній частині цієї постанови Верховний Суд України визначив, що дії контролюючого органу щодо оформлення акта про неможливість проведення зустрічної звірки з відображенням у ньому окремих відомостей не відповідають критерію юридичної значимості, не створюють для платника жодних таких правових наслідків як виникнення, зміна або припинення його прав, і не породжують для нього будь-яких обов'язків. З огляду на те, що податковий орган має законодавчо встановлене право на проведення таких звірок з відповідним їх оформленням, дії контролюючого органу щодо проведення зустрічної звірки й оформлення (складення) відповідного акта, не можуть вважатися протиправними [135]. Отже, дії контролюючого органу щодо внесення до Інтегрованої системи змін показників податкової звітності суб'єктів господарювання в частині податкового кредиту й податкових зобов'язань на підставі податкової інформації без прийняття податкових повідомлень-рішень не породжують правових наслідків для платників і не

порушують їх прав, оскільки розміщена в цій системі інформація є службовою й використовується податковими органами для обробки зібраної інформації в автоматичному режимі (тобто використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій і завдань) з метою здійснення податкового контролю [135].

Натомість, за даним прикладом платник податків, зловживаючи своїм правом на оскарження, намагався визнати дії контроюючого органу при проведенні зустрічної звірки неправомірними й зобов'язати видалити їх з Інтегрованої системи змін показників податкової звітності суб'єктів господарювання, цілком імовірно маючи на меті приховати інше зловживання у формі набуття безпідставної податкової вигоди, що було ним учинено в конкретно-регулятивних податкових відносинах, які виникли з приводу податкового кредиту й бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Це зайвий раз підтверджує тезу про системність учинюваних платниками податків зловживань, які мають бути своєчасно виявлені адміністративним судом при розгляді податкового спору.

Розглядаючи питання виявлення впродовж судового розгляду випадків зловживання платником податків своїми правами, звернімо увагу на припис частини другої статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України, за яким в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача. У таких справах суб'єкт владних повноважень не може посилатися на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, за винятком випадків, коли він доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для їх отримання до прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були одержані з незалежних від нього причин [58]. Правило щодо процедури адміністративного оскарження рішень і дій контролюючого органу визначено й у пункті 56.4 статті 56 Податкового кодексу України. Подібний підхід призводить до того, що в розглядуваній адміністративним

судом адміністративній справі часто не вистачає всіх необхідних доказів, а тому суду доводиться діяти в умовах відсутності максимально повної інформації щодо дій платника податків та його контрагентів. Як наслідок – ускладнюється сам процес доказування й виявлення вчинених платником податків зловживань, що мають податкові наслідки.

Таке становище додатково підвищує роль адміністративного суду у протидії зловживанням у податкових відносинах і у відновленні їх правомірного розвитку. Цього ж питання торкається й Д. Д. Толкачов, указуючи, що в силу зростаючої значущості рішень вищих судів сформульовані ними правові позиції, що становлять ядро судової доктрини, мають прямо впливають на доведення в кожному податковому спорі, де питання про застосування останньої прямо або побічно порушується однією зі сторін спору або безпосередньо судом [188, с. 78]. При цьому Д. Д. Толкачов наводить приклади того, як тенденція судового доказування в податкових спорах на підставі доведення добросовісності платника або, навпаки, його недобросовісності з одночасною відмовою судів від формалізму й формального застосування закону, яка спочатку мала місце в англо-саксонській судовій доктрині (передовсім у США), поширилась у XXI ст. і на судові доктрини країн з континентальною правовою системою. «Коли стало зрозуміло, що формальне слідування закону в низці випадків надає можливості платникам податку всупереч цілям, установленим у галузевому (податковому) і конституційному законодавстві, суди знайшли можливим розширити предмет доказування або перерозподілити його між сторонами, залишаючись при цьому в межах розгляду спорів, що мають свій виток з публічних правовідносин» [188, с. 79].

У даному разі ми фактично торкаємося питання, що суди при розгляді податкових спорів відмовилися від домінуючого положення принципу законності і взяли за основу принцип верховенства права та його складники. Саме це ми й бачимо у рішеннях як Європейського суду з прав людини, так і

Суду Європейського союзу й національних судових органів країн Європи, в тому числі й України, за результатами розгляду податкових спорів.

Зазначаючи про зміну ролі суду в розгляді податкових спорів і про судову доктрину недобросовісності платника з її модифікацією у виді доктрини безпідставної податкової вигоди, слід указати на зайвість категорій-презумпцій у податковому праві. Останні (в тому числі й фактично закріплена в чинному податковому законодавстві України презумпція правомірності платника податків) виступають продуктом континентальної системи права й відомі ще з часів римського цивільного права. Однак дуже спірним і наврядчи виправданим в сучасних умовах виглядає застосування у публічно-правових відносинах конструкцій, що були призначені для цивільних відносин приватних. Відповідні презумпції в податкових відносинах залишають тягар доказування неправомірності дій платників податків на контролюючі органи, чим зводять позицію платників до пасивної протидії діям цих органів. Така протидія як раз і вчинюється дуже часто у виді шикани – навмисного використання своїх прав всупереч їх призначенню, тобто презумпція правомірності платників податків викликає поширення випадків зловживань у податкових відносинах. Це стосується і контролюючих органів, змушених шукати будь-які засоби (вдаючись у тому числі й до зловживань) для отримання інформації, якої їм не вистачає для об’єктивного вирішення сутності податкових зобов’язань платників податків перед бюджетами.

Ведучи мову про судові доктрини недобросовісності платників й отримання безпідставної податкової вигоди, Д. Д. Толкачов зазначає, що подальший їх розвиток показав, що добросовісність (або недобросовісність) стала однією із найбільш суттєвих категорій, що підлягають доказуванню при розгляді різних справ, заснованих на податкових відносинах. Вплив даної доктрини виявляється в наступному: якщо без застосування категорії недобросовісності суду необхідно було лише встановити формальну відповідність дій платника податків закону, то при порушенні

контролюючим органом питання про недобросовісність суд збільшував предмет доказування за даною справою шляхом включення до нього фактів, які могли б свідчити про добросовісність або недобросовісність особи. Проблема доказування недобросовісності полягає в тому, що сама по собі вона не є фактом, а становить собою оціночну категорію, що підтверджується сукупністю інших фактів, які як раз і підлягають доказуванню. Визначення кола цих фактів – найбільш складна проблема при розгляді справ, де застосовується ця доктрина [188, с. 80].

Для подальшого покращання вітчизняного податкового правозастосування, зменшення в податкових відносинах випадків зловживань з боку платників податків, підвищення ефективності і прозорості функціонування податкової системи в цілому потрібно внести доповнення до статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України щодо обов’язку доказування. Цим доповненням слід передбачити, що в податкових спорах, виникаючих з підстав нарахування податкового кредиту й бюджетного відшкодування податку на додану вартість, обов’язок доказування власної добросовісності покладається на платника податків, якщо він не погоджується з рішеннями контролюючого органу та його доводами. Це положення відповідає вже наведеним рішенням судових органів європейських країн за спорами про відшкодування податку на додану вартість і надасть можливість збільшити ефективність і якість вітчизняного адміністративного судочинства, стимулюючи одночасно платників податків до добросовісної поведінки в податкових відносинах.

Отже, платники податків, зловживаючи своїми правами на оскаржень рішень і дій контролюючих органів, мають можливість використовувати процедуру оскарження адміністративного або судового. Кожна із цих процедур надає можливості недобросовісним платникам податків ухилятися від виконання своїх податкових обов’язків перед бюджетами, що відбувається внаслідок автоматичного переведення таких їх зобов’язань з початком процедури відповідного оскарження у статус неузгоджених.

Основними формами зловживань стають безпідставні оскарження (а) рішень контролюючого органу з приводу призначення перевірки, (б) дій контролюючого органу щодо її проведення, (в) рішень контролюючого органу з приводу застосування адміністративного арешту майна платника податків, що *de facto* здійснюється виключно з метою уникнення застосування процедури за статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства України, а також реальної відповідальності (настання негативних наслідків) за вчинення особою протиправного діяння стосовно недопуску працівників контролюючого органу до перевірки. Велика кількість зловживань платниками податків своїми правами в рамках судового процесу призвела до закріплення в Кодексі адміністративного судочинства України правопоновлювальних і штрафних санкцій за вчинення платниками податків таких неправомірних дій.

Більшість зловживань з боку платників податків при оскарженні рішень і дій контролюючих органів мають системний характер. Якщо вони виникають протягом судового процесу, існує висока ймовірність того, що процесуальні зловживання вчиняються платником з метою укриття і уникнення відповідальності за скоєння зловживань у конкретно-регулятивних податкових правовідносинах і безпідставного отримання податкової вигоди внаслідок такої неправомірної поведінки. Своєчасне виявлення таких зловживань платників податків упродовж судового розгляду податкового спору ускладнюється існуванням презумпції правомірності рішень платника податків і покладенням тягаря доведення правомірності своїх дій і рішень на контролюючі органи. Із цих підстав рекомендується внести зміни до відповідного законодавства, зокрема, до статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України, де передбачити 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.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

З урахуванням викладеного, зробимо висновки до розділу в цілому.

1. Податковий обов’язок платника податку виступає як сполучення трьох елементів, а саме бов’язку: (а) з ведення податкового обліку, (б) зі сплати податків і зборів до бюджетів, (в) щодо складання податкової звітності. Обов’язки з податкового обліку і складання податкової звітності виступають забезпечувальними для обов’язку зі сплати податків і зборів, виконуючи таку ж роль, яку для норм матеріального права відіграють норми процесуального права.

2. З огляду на забезпечувальний характер податкового обліку і звітності, безпосередня сплата податку стає залежною від дій платника податку саме при реалізації обов’язків з податкового обліку і складання податкової звітності. Тому платники, вдаючись до зловживань у сфері податкових відносин і бажаючи не сплачувати податки до бюджетів, найчастіше намагаються використати різні механізми, впливаючі на податковий облік і звітність.

3. 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 податку або сплачувати його в меншому розмірі.

4. Прогалини в податковому законодавстві виникають тим частіше, чим динамічніше розвиваються суспільні відносини. За цих умов законодавець просто не встигає врегулювати податкові відносини достатньо ретельно, щоб не допустити виходу платників податків з-під оподаткування як наслідок їх дій з оптимізації останнього. Важливо, що оптимізація оподаткування може бути й цілком законною, коли, наприклад, платник унаслідок зміни характеру господарської діяльності вирішує перейти на спрощену систему оподаткування.

5. У низці випадків, в яких діють крупні платники податків, оптимізація оподаткування стає податковим маневруванням, набуваючи ознак зловживання правами на економічну свободу. За таких умов відбувається обрання платником податків таких моделей господарювання і способів організації власної діяльності, коли втрачається пропорційність між учинюваними діями і їх доцільністю, а також має місце порушення принципів добросовісності й розумності.

6. 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, які ними зазвичай досягаються. Для боротьби з указаними явищами необхідно покращувати юридичну техніку, використовувану в законодавчих актах, з метою уникнення прогалин, неточностей, можливостей двоєчитання тощо.

7. Додаткову можливість платникам податків зловживати своїми правами надає недосконалість податкового законодавства, що полягає в невдалому сполученні абсолютно визначених і відносно визначених податково-правових норм з передбаченням дискреції. Податкове законодавство складається переважно з абсолютно визначених правових норм і ґрунтується на імперативному методі правового регулювання. Однак проблемні ситуації виникають, коли платник податків має змогу використовувати недосконалості цього законодавства та його юридичної техніки, що в результаті може призвести до неможливості виконання контролюючими органами своїх функцій і невиявлення ними порушень законодавства.

8. Одним з видів зловживань з боку платників податків, пов’язаних з недосконалістю податкового законодавства, можна назвати відмову платника від проведення перевірки (як і недопущення до її проведення) поза межами правового регулювання статті 81 Податкового кодексу України, якою

визначаються умови й порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних і фактичних перевірок. Зловживання правом у такому випадку відбувається за рахунок використання платником податків можливості на власний розсуд оцінювати сутність і відповідність закону рішення контролюючого органу про призначення перевірки. У цьому аспекті варто приділити увагу питанню внесення змін до статті 81 Податкового кодексу України, передбачивши в ній конкретизацію відповідного права платника податків на недопуск працівників контролюючих органів до проведення податкової перевірки.

9. Практика оподаткування в зарубіжних країнах свідчить, що для боротьби зі зловживаннями, що виникли внаслідок законодавчих прогалин, держави вправі не тільки вдосконалювати національне законодавство в ординарному, звичайному порядку, коли закон не має зворотньої сили, а й застосовувати закон ретроактивно, в тому числі, коли він набуває чинності з моменту оголошення й поширюється на ті податкові відносини, що вже виникли й не припинили свого існування.

10. У таких країнах, як Австралія, Канада, Нідерланди, Великобританія, існує можливість введення в дію так званого попереднього (або підготовчого) законодавства, яке набуває чинності в момент його опублікування, розриваючи вже існуючі податкові відносини і застосовуючись до них. Така ситуація виникає і з приводу ретроактивного застосування податкового закону «заднім числом». Ця практика відома в низці європейських країн, за допомогою якої нівелюються технічні недоліки податкового законодавства, що інакше дозволяли б платникам податків вдаватися до зловживання своїми правами на економічну свободу.

11. Європейський суд з прав людини виробив позицію про допустимість ретроактивного оподаткування з метою нівелювання виявлених недоліків законодавства і припинення зловживань з боку платників податків. Зокрема, у пункті 51 Рішення по справі «Н.К.М. проти Угорщини» від 14 травня 2013 р. Європейський суд з прав людини указує, що ретроактивне

оподаткування може бути застосовано для усунення технічних недоліків законодавства, особливо у випадках, де такий засіб виправдовується міркуваннями публічного інтересу. Дійсно, існує очевидний і незаперечуваний публічний інтерес забезпечити, щоб приватні особи не користувалися перевагами непередбачуваної зміни податкового режиму».

12. Протидія зловживанням платників податків при здійсненні податкового маневрування з використанням недоліків законодавства, що передбачає введення ретроактивного податкового законодавства, є не бажаною й, по суті, крайнім засобом обстоювання державою публічного інтересу у сфері оподаткування. При ретроактивному оподаткуванні дуже легко перейти допустиму межу й порушити принципи пропорційності, визначеності, а з ними й верховенства права в цій царині.

13. Формою зловживання платниками податків своїми правами є використання своїх прав і свобод у цивільних, господарських, трудових та інших відносинах з метою безпідставного отримання податкової вигоди. У такому разі платники податків користуються тим, що об’єкт оподаткування створюється в рамках інших суспільних відносин, аніж податкові. Відповідно, їх поведінка як учасників цих інших суспільних відносин має значення для оподаткування й несе в собі податкові наслідки, що дозволяють отримати податкову вигоду.

14. Унаслідок поширеності зловживань при бюджетному відшкодуванні податку на додану вартість страждають добросовісні платники податків, які часто зазнають упередженого ставлення з боку контролюючих органів. У таких умовах платники чекають на рішення контролюючих органів за наслідками обов’язкових перевірок діяльності кожного з них, і тільки якщо кожен із цих платників виконав свій податковий обов’язок перед бюджетом, стає можливим бюджетне відшкодування.

15. Зарубіжна судова практика свідчить, що добросовісні платники податків, незважаючи навіть на дії своїх недобросовісних контрагентів, можуть розраховувати на відшкодування податку на додану вартість.

Приміром, Суд Європейського союзу в Рішенні по справі «Телеос та ін.» від 27 вересня 2007 р. за № С-409/04 визначив, що не можна відмовити добросовісному платникові податків у звільненні від сплати податку на додану вартість стосовно поставок з одної країни – члена ЄС до іншої, якщо надані й на перший погляд обґрунтовуючі право на звільнення речові докази згодом опинилися неналежними, а умисна причетність платника до схеми зловживання не доведена і він вжив усі прийнятні запобіжні заходи, щоб не стати учасником такої схеми.

16. За наявності процедур адміністративного й судового оскарження дій і рішень контролюючих органів суми податкових зобов'язань платників податків набувають статусу неузгоджених. Ця обставина відповідає інтересам тих платників, які бажають відтермінувати сплату податків до бюджетів, розраховують її сплачувати в меншому розмірі або не сплачувати зовсім і починають зловживати своїм правом на оскарження.

17. Враховуючи нерівність учасників податкових правовідносин і необхідність гарантувати законні права й інтереси платників податків, законодавство як податкове, так і адміністративно-процесуальне у процедурах адміністративного і судового оскарження забезпечують покладання тягаря доведення правомірності рішень, прийнятих контролюючими органами, саме на останні. Цим самим установлюється презумпція правомірності дій платника податків і створюються формальні передумови для зловживань платниками податків правом на оскарження рішень контролюючих органів.

18. Можливість послідовного переходу від процедури адміністративного оскарження до оскарження рішень контролюючого органу в суді для добросовісних платників податків є останньою надією для захисту власних прав і законних інтересів. Однак для платників, які вдаються до зловживання своїми правами на оскарження, це ще одна можливість для фактичного ухилення від сплати податків.

19. Поширеність випадків зловживань правами в межах адміністративного судочинства призвела до законодавчого закріплення основних видів цього явища в Кодексі адміністративного судочинства України й можливості застосування до винних осіб визначених заходів примусу: зокрема, (а) накладення судом штрафу й (б) покладення на винну у зловживанні особу судових витрат по справі, незалежно від результатів розгляду останньої. Цей захід виступає певним еквівалентом правовідновлювальних заходів у судовому процесі, тоді як накладення штрафу є класичнии прикладом застосування штрафних санкцій і встановлення процесуальної відповідальності. Кожен з названих заходів виконує одночасно і превентивну функцію, попереджуючи вчинення нових аналогічних зловживань в адміністративному судочинстві.

20. Зловживання платниками податків наданими правами при оскарженні дій і рішень контролюючих органів різняться залежно від конкретних регулятивних податкових правовідносин, що первісно виникли між платником податків і контролюючим органом. Найчастіше платниками можуть бути вчинені зловживання при оскарженні: (а) рішення контролюючого органу з приводу призначення перевірки, (б) дій цього органу щодо проведення перевірки і (в) з приводу застосування адміністративного арешту майна платника податків.

21. Характерною особливістю зловживань платників податків при оскарженні дій і рішень контролюючих органів є те, що такі зловживання в багатьох випадках мають системний характер і виступаюсть своєрідним, так би мовити, прикриттям учинених інших зловживань у регулятивних податкових правовідносинах.

22. Різновидом зловживання платником своїми правами при оскарженні дій і рішень контролюючого органу є: (а) спроба через процедуру адміністративного або судового оскарження визнати неправомірними певні дії цього органу, які належать до суто технічних процедур контролюючого органу, адже вони не змінюють обсягу прав та обов’язків платника, є цілком

правомірними, і (б) одночасна спроба зобов'язати контролюючий орган вчинити дії, не передбачені законодавством.

23. Покладення обов'язку доказування на контролюючі органи при судовому оскарженні їх рішень часто призводить до того, що у справі, що розглядається адміністративним судом, не вистачає всіх необхідних доказів і суду доводиться діяти в умовах відсутності максимально повної інформації щодо дій платника податків та його контрагентів. У результаті ускладнюється сам процес доказування й виявлення вчинених платником зловживань, що мають податкові наслідки. Таке становище додатково підвищує роль адміністративного суду у протидії зловживанням в податкових відносинах і відновленні їх правомірного розвитку.

24. У зарубіжних країнах підвищення ролі суду в податкових спорах супроводжувалося відмовою від формалізму й буквального застосування закону, яка спочатку мала місце в англо-саксонській судовій доктрині (передовсім у США), а у XXI ст. поширилась і на судові доктрини країн з континентальною правовою системою. Натомість виникла судова доктрина доказування на підставі доведення добросовісності платника або, навпаки, його недобросовісності. У такий спосіб при розгляді податкових спорів суди взяли за основу принцип верховенства права та його складники.

25. Для покращання вітчизняного податкового законодавства, зменшення у правозастосуванні випадків зловживань з боку платників податків, підвищення ефективності і прозорості функціонування податкової системи в цілому потрібно внести доповнення до статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України щодо обов'язку доказування. Цим доповненням слід передбачити, що в податкових спорах, виникаючих з підстав нарахування податкового кредиту й бюджетного відшкодування податку на додану вартість, обов'язок доказування власної добросовісності покладається на платника податків, якщо він не погоджується з рішеннями контролюючого органу та його доводами. Це положення відповідатиме наявній практиці судових органів провідних країн світу щодо податкових

спорів, надасть можливості збільшити ефективність і якість вітчизняного адміністративного судочинства й одночасно послужить стимулом для платників податків бути добросовісними в податкових відносинах.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЮЮЧІ ОРГАНИ ЯК СУБ'ЄКТИ ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

3.1. Зловживання контролюючими органами в регулятивних податкових правовідносинах

Поділ податкових правовідносин на регулятивні й охоронні є взагалі безпосереднім наслідком класифікації будь-яких правових відносин за підставою функціонального призначення. Найбільш бажаним варіантом розвитку податкових правовідносин є їх існування як регулятивних. У даному разі напрямки відбувається задіяння регулятивної функції права й моделювання поведінки учасників податкових відносин відповідно до приписів диспозицій податково-правових норм. Як указує О. В. Петришин, регулятивні правовідносини виникають на основі регулятивних норм права. Охоронні правовідносини виникають на основі охоронних норм права в разі порушення регулятивних норм [185, с. 233]. Характеризуючи регулятивні правовідносини, О. Ф. Скакун зазначає, що вони виникають з фактів правомірної поведінки суб'єкта, тобто яка відповідає нормам права. Ці правовідносини можливі за наявності норм права і юридичного факту. Охоронні правовідносини виникають з фактів конфліктної й неправомірної поведінки суб'єкта; вони спрямовані на подолання правових спорів і залучення до відповідальності осіб, які вчинили правопорушення, відновлення порушених прав та інтересів, застосування примусових заходів, передбачених у санкціях відповідних норм [171, с. 384, 385].

Регулятивні податкові правовідносини можна додатково поділити на підвиди: на загальнорегулятивні (вони спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу) й конкретно-регулятивні (вони спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб'єктів) [69, с. 97]. Більшість випадків зловживань з боку контролюючих органів відбувається саме в конкретно-регулятивних податкових правовідносинах. Оскільки ж права й повноваження контролюючих органів первісно

визначаються на рівні загальнорегулятивних податкових правовідносин, зловживання у сфері оподаткування можливі й у таких випадках.

Як характеризує сутність загальнорегулятивних податкових правовідносин М. П. Кучерявенко, їх зміст визначається нормами, які встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин. Загальні й конкретно-регулятивні правовідносини становлять основну масу правовідносин у суспільстві й упорядковують суспільні відносини шляхом установлення суб'єктивних юридичних прав та обов'язків. Розвиток регулятивних відносин, своєчасна їх поява, безперешкодне й належне здійснення є свідченням повного й реального використання права [69, с. 97]. Прикладом загальнорегулятивних відносин, що виникають у сфері оподаткування, є закріплення функцій контролюючих органів, що здійснено у статті 19^1 Податкового кодексу України [124].

Зокрема, можна навести підпункт 19^1.1.34 пункту 19^1.1 зазначеної статті, де вказано такий напрямок діяльності контролюючих органів, як забезпечення визначення у випадках, установлених цим Кодексом, іншими законами України, сум податкових і грошових зобов'язань платників податків, застосування і своєчасне стягнення сум передбачених законом штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [124]. У такому разі для реалізації цієї функції контролюючих органів їм надаються певні повноваження щодо контролю за визначенням платниками податків розмірів податкових платежів, що надходять до бюджету, відповідні права з накладення санкцій на платників за виявлені правопорушення і стягнення несплачених або сплачених не в повному обсязі податків. В усіх таких випадках у податкових відносинах виникає чітка ієрархічність, коли владним (уповноваженим) суб'єктом стають контролюючі органи, а платники виконують роль зобов'язаних учасників податкових правовідносин, мають підкоритися волі цих органів або оскаржити в адміністративному чи судовому порядку ті чи

інші їх рішення. При цьому можливості для зловживання контролюючими органами податковими правами й повноваженнями полягають у тому, що вони можуть як визначати розмір податків, що мусять сплатити платники, так і розмір пені та штрафів. І все це має місце на розвиток одного складника загальнорегулятивних відносин і відповідного владного повноваження, що надано контролюючим органам національним податковим законодавством.

Зрозуміло, що навіть у наведеному вище прикладі можна простежити й передбачити, як загальнорегулятивні податкові відносин переходитимуть у конкретно-регулятивні, а ті, у свою чергу, у випадку виявлення правопорушень у сфері оподаткування – в охоронні податкові відносини, в тому числі з виникненням судового спору. Не випадково М. П. Кучерявенко наголошує, що окремий ізольований розгляд загальнорегулятивних, конкретно-регулятивних та охоронних податкових правовідносин становить собою наукову абстракцію, оскільки в більшості випадків вони існують у нерозривній єдності, сполученні один з одним [72, с. 271]. Цей факт демонструє взаємозв’язок усього комплексу податкових відносин і дозволяє практично підтвердити висловлену раніше тезу щодо взаємозумовленості зловживань правом у сфері оподаткування, коли зловживання своїми правами з боку одних учасників податкових правовідносин тягнуть появу неправомірного інтересу інших учасників, що фактично спонукає їх до поширення явища зловживання податковими правами в тих конкретних податкових відносинах, учасниками яких вони є.

Разом із цим указане не перешкоджає виявляти означені різновиди податкових відносин і розглядати їх у розрізі головних цілей, що перед ними ставляться, а також особливостей, зумовлених останніми. Щодо спроби теоретико-прикладного осмислення призначення регулятивних податкових відносин М. П. Кучерявенко зауважує, що ці правовідносини забезпечують здійснення статичної й динамічної функції права і, формуючись на підставі регулятивних правових норм, закріплюють систему суб’єктів податкових правовідносин, їх суб’єктивні юридичні права й обов’язки та їх загальне

правоположення. Із цих позицій синонімічно до правовідносин регулятивних використовується поняття правовстановлюючих правовідносин, оскільки саме через такий механізм установлюється й регулюється як загальна система суб'єктів податкових правовідносин, так і підвалини їх правового статусу [72, с. 271, 272]. Саме такий правовий статус учасників податкових правовідносин і стає відправним пунктом для майбутніх зловживань наданими учасникам правами й повноваженнями, які стають особливо загрозливими, коли такі зловживання з'являються з боку контролюючих органів.

Важливо розуміти, що досліджуваний феномен зловживання правом у податкових відносинах (незалежно від того, йдеться про загальнорегулятивні, конкретно-регулятивні чи охоронні податкові правовідносини) характеризується збереженням зовнішньої форми дій і поведінки їх учасників як правомірної й цілком законослухняної з підміною їх внутрішнього змісту, дійсної мети й фактичного інтересу, що в цей момент переслідуються. Така мета й інтерес перетинають межу правомірної й дозволеної законом поведінки і стають у конфронтацію з головними цілями правового регулювання податкових відносин.

При зловживанні правами й повноваженнями з боку контролюючих органів на рівні регулятивних податкових правовідносин їх цілі й мета починають шкодити основному їх призначенню. Що стосується останнього, М. П. Кучерявенко вказує, що головною метою зазначених правовідносин є впорядкування й розвиток суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням, із закріпленням суб'єктивних юридичних прав і виконанням податкового обов'язку. Виникнення їх зумовлено правомірною поведінкою суб'єктів, які реалізують цей обов'язок. Гарантуючи загальні основи й передумови виконання цього обов'язку, вони формують базу, на якій згодом виникають і розвиваються всі варіації конкретно-регулятивних правовідносин [72, с. 272].

Загальнорегулятивні податкові відносини при правомірній поведінці їх учасників допомагають появі й розвитку правовідносин конкретно-регулятивних, націлених на регулювання й розвиток відносин оподаткування й досягнення цілей публічного інтересу в оподаткуванні. При зловживаннях правом серед загальнорегулятивних податкових правовідносин відбувається спотворення призначення безпосередніх податкових правовідносин (як на рівні конкретно-регулятивних, так і охоронних, які завжди є конкретизованими за складом своїх учасників) і фактична допомога задоволенню неправомірних інтересів учасників податкових відносин. Тому можна стверджувати, що першоджерело зловживань своїми правами й повноваженнями з боку контролюючих органів міститься саме в тому змісті й у тих можливостях використання владних повноважень, які закладаються законодавцем у загальнорегулятивні податково-правові норми, що й визначають мету, цілі, сутність та особливості загальнорегулятивних податкових правовідносин.

Причина того, що загальнорегулятивні правовідносини і зловживання правами на цьому рівні здатні тягти за собою ескалацію й ланцюгове збільшення випадків зловживань у податкових відносинах (у тому числі закріплення й укорінення таких суто негативних явищ, як зневіра платників податків у цінності правового регулювання й поширення корупції), криється у специфіці загальнорегулятивних правовідносин. Останні, серед іншого, полягають у надані учасникам податкових відносин приблизно рівноцінних блоків їх прав та обов’язків. Відповідно, одним зі шляхів протистояння зловживань правом з боку одного з учасників податкових відносин стає симетричне зловживання своїми правами іншим учасником з метою створення так званої «шикани», коли цей інший учасник відносин уже не в змозі повноцінно скористатися своїми правами. Це в рази ускладнює правове регулювання оподаткування, призводить до поширення випадків неправомірної поведінки їх учасників, а головне – віддаляє як досягнення

законних приватних інтересів платників, так і реалізацію публічного інтересу в податковій сфері.

Зазначену особливість загальнорегулятивних податкових правовідносин розкриває М. П. Кучервенко, стверджуючи, що вони закріплюють певну кореспонденцію прав та обов’язків. Із цих позицій у податково-правовому регулюванні формується доволі складна система. Перш за все, йдеться про певну галузеву, точніше, інституційну деталізацію конституційного податкового обов’язку. Звичайно, реалізація останнього передбачає наділення суб’єктів певними правами й обов’язками. На рівні загальнорегулятивних податкових правовідносин можна вести мову про певну умовну паритетність прав та обов’язків владних і зобов’язаних їх учасників (хоча не слід забувати про імперативну природу регулювання цих відносин), тоді як конкретно-регулятивними податковими правовідносинами будуть деталізовані і сформовані далеко не одинакові блоки переважно обов’язків платників податків і, насамперед прав податкових органів зобов’язаних осіб [72, с. 273]. Саме на рівні конкретно-регулятивних податкових правовідносин і виявляється найяскравіше імперативний характер податкових правовідносин, а в контролюючих органів виникає широке коло відповідних прав і повноважень щодо платників податків, а разом із цим і практичні можливості для зловживання ними.

Щодо конкретно-регулятивних податкових правовідносин потрібно зауважити, що вони становлять основний масив сфери податково-правового регулювання. До того ж завдяки саме їм до податкових правовідносин вноситься динамічність і той рухомий складник, спрямований на найскорішу адаптацію до швидкоплинних економічних відносин, врахування економічного розвитку, а іноді і стимулювання останнього. Через це на рівні конкретно-регулятивних податкових правовідносин часто-густо з’являються нові, раніше непритаманні їм інститути й особливості, до яких ані контролюючі органи, ані зобов’язані учасники цих відносин ще не виробили усталених механізмів правозастосування й моделей поведінки.

Конкретними прикладами тут можуть стати процедури реєстрації податкових накладних у Єдиному електронному державному реєстрі, відшкодування податку на додану вартість та ін. Означені процедури мають чимало особливостей, вимагають певних умов і необхідності активних дій з боку контролюючих органів, від здійснення яких залежить безпосередній результат цих процедур: буде така податкова накладна зареєстрована й чи буде відшкодовано платникові податок на додану вартість. Не сприяє прозорому правозастосуванню відповідних інститутів й доволі значний масив податково-правових норм, установлених вітчизняним податковим законодавством для регулюванні цих відносин, як і перебування останніх часто на межі податкових, цивільних, господарських, валютних, бюджетних відносин, як і переплетіння бухгалтерського й податкового обліків.

При цьому застосуванню підлягають як норми Податкового кодексу України, так і податково-правові норми підзаконних актів, зокрема, Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 р., № 117 [144]. Останній (серед іншого) використовує й таку конструкцію, як «ризик порушення норм податкового законодавства», що трактується як імовірність складання й надання податкової накладної/розрахунку коригування для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням норм підпункту «а»/«б» пункту 185.1 статті 185, підпункту «а»/«б» пункту 187.1 статті 187, абзацу першого пунктів 201.1, 201.7, 201.10 статті 201 Податкового кодексу України за наявності об’єктивних ознак неможливості здійснення операції з постачання товарів/послуг, дані про яку містить така податкова накладна/розрахунок коригування та/або ймовірності уникнення платником податку на додану вартість виконання свого податкового обов’язку [144]. (Для порівняння: у Податковому кодексі України використовується термін «ризик», що в підпункті 14.1.221 пункту 14.1 статті 14 тлумачиться як імовірність недекларування (неповного декларування) платником податків

податкових зобов’язань, невиконання ним іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [124]).

Конкретно-регулятивні податкові правовідносини, за слушним поясненням М. П. Кучерявенка, опосередковані загальнорегулятивними правовідносинами й спрямовані на закріплення конкретних прав та обов’язків суб’єктів податкових правовідносин, їх певної поведінки. Якщо загальнорегулятивні податкові правовідносини відображають перш за все стабільність правового регулювання, спрямовані на закріплення певних статичних засад, то динамічність і гнучкість реагування права на зміни суспільних відносин досягається саме через конкретно-регулятивні правовідносини [72, с. 273, 274]. Як підкреслював С. С. Алексєєв, конкретні правовідносини становлять собою основний шар правових зв’язків, робочу частину механізму правового регулювання, спрямовану на здійснення регулятивних функцій права – закріплення, впорядкування й розвиток суспільних відносин. Це друга, однак теж головна сходинка на шляху до конкретизації загальних приписів правових норм на стадії правовідносин, яка реально виражає найважливіші канали впливу права на суспільне життя [2, с. 149]. Окреслена значимість конкретно-регулятивних податкових правовідносин, відповідно, вимагає певного підходу до якості їх визначення, чіткості й об’єктивності правових категорій, що використовуються для правового регулювання таких конкретних податкових відносин на рівні окремих інститутів оподаткування.

Коли контролюючі органи отримають можливість доволі вільного розсуду, застосування правових категорій на основі їх імовірності для прийняття владних рішень по зазначеним процедурам, тоді з’являються конкретні й нерідко доволі широкі можливості для зловживання наданими їм правами й повноваженнями. Як результат – відбувається не тільки ускладнення податкового правозастосування, а й невиконання податковими нормами свого основного регулятивного призначення. Для платників податків це виражається у збільшенні податкового тиску за рахунок як його

адміністративного, так і фіскального складника, у зростанні сумарних витрат суб'єктів господарювання на ведення бізнесу, а потенційні інвестори отримують негативні сигнали, що зупиняють їх у прийнятті рішення інвестувати у вітчизняну економіку. Це призводить до ненадходження до держави тих податків, які могли б надійти за рахунок як природного пожвавлення економічної активності суб'єктів господарювання, так і зростання рівня економічного розвитку і приросту валового внутрішнього продукту в країні. Одним з виходів із такої ситуації є докладання зусиль на шляху спрощення податкового законодавства, зменшення його зайвої зарегульованості, обрання за успішним досвідом провідних країн світу належної моделі співпраці контролюючих органів та платників податків, коли і норми податкового законодавства, і поведінка учасників податкових відносин спрямовуватимуться на досягнення спільної мети – задоволення публічного інтересу на основі гарантування й непорушення його балансу із законними приватними інтересами платників податків.

Неправомірну поведінку контролюючих органів у формі зловживань наданими їм правами й повноваженнями у сфері регулятивних податкових правовідносин доцільно розглядати так само, як це було раніше зроблено і щодо видів зловживань з боку платників податків при виконанні ними податкового обов'язку, тобто за структурними елементами останнього в широкому розумінні. Отже, знову повертаємося до звичної триелементної структури податкового обов'язку, за допомогою якої зможемо певним чином порівняти особливості зловживань з боку як контролюючих органів, так і платників податків.

Беручи податковий обов'язок (у широкому розумінні) за основу поділу зловживань контролюючих органів у регулятивних податкових правовідносинах на окремі види, отримуємо три їх основні різновиди. Це зловживання контролюючими органами правами при реалізації платником податку обов'язку: (а) з податкового обліку, (б) зі сплати податків і зборів, (в) з подання податкової звітності. Як бачимо, податковий обов'язок платників

податків відбивається в наявності кореспондуючих прав і повноважень контролюючих органів.

Треба також враховувати, що загальноприйнятою є точка зору, за якою при виконанні окремих складників податкового обов'язку беруть участь не тільки платники податків, а й контролюючі органи. Особливо яскраво це виявляється в так званих окладних податках, що розраховуються контролюючими органами, й у процедурі податкового обліку. Як зазначає М. П. Кучерявенко, дії з податкового обліку здійснюються як безпосередньо самими платниками, так і податковими органами. Якщо ведення реєстрів платників податків покладено передовсім на контролюючі органи (з обов'язком платників надати інформацію про відповідні зміни), то облік доходів і витрат платника здійснюється як ним самим, так і контролюючими органами [72, с. 387].

Зазначена кореляція обов'язків і прав учасників податкових відносин при виконанні податкового обов'язку відбивається й на специфіці змісту останнього. Із цього приводу М. П. Кучерявенко підкреслює, що податковий обов'язок характеризується сукупністю активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів. Для перших – це: (а) активні дії з визначення розмірів суми податку, що підлягає сплаті, обліку елементів об'єкта оподаткування, інші облікові дії, пов'язані з реєстрацією платника податків, (б) активні дії із перерахування сум податків на відповідні рахунки, (в) активні дії з податкової звітності й декларування. Для представників владної сторони податкових правовідносин реалізація податкового обов'язку платників також пов'язана переважно з активними діями з контролю за виконанням податкового обов'язку платниками податків [72, с. 391]. При цьому вчений відмічає: якщо правовий статус платників формується фактично тільки за рахунок обов'язків, то представники владної сторони наділені саме правами щодо платників податків і «фактично жодних обов'язків перед платниками податків і зборів, що гарантують останнім право вимагати здійснення від контролюючих органів яких-небудь зустрічних активних дій на свою

користь, представники владної сторони податкових відносин не несуть» [72, с. 392].

Саме вказана односторонність на рівні окремих складників податкового обов’язку платників податків багато у чому і призводить до можливості появи випадків зловживання контролюючими органами своїми правами й повноваженнями в регулятивних податкових правовідносинах. Це дозволяє зробити висновок, що одним зі способів боротьби з указаними зловживаннями є закріплення відповідних обов’язків контролюючих органів при реалізації податкового обов’язку платників податків, які урівноважували б правове становище суб’єктів податкових відносин і надавали б платникам можливості більш ефективного захисту власних прав і законних інтересів перед контролюючими органами.

За допомогою представленої триланкової структури комплексу податкового обов’язку платників податків і кореспондуючих їм прав і повноважень контролюючих органів можна дослідити зловживання останніми в регулятивних податкових правовідносинах у розрізі кожного окремого елемента системи оподаткування, тобто за кожним окремим податком або збором. При цьому необхідно враховувати, що специфіка справляння кожного з них можуть накладати свої особливості на форми й засоби відповідних зловживань контролюючих органів.

На практиці зловживання контролюючими органами своїми повноваженнями зазвичай стосуються найбільш значущих елементів системи оподаткування й тих податків, що формують найпотужніші канали податкових надходжень до Державного бюджету України – передовсім, податку на додану вартість. Саме зниження ставки податку на додану вартість є одним із природних шляхів зменшення зловживань при його адмініструванні і справлянні, адже пропорційно зменшенню сум коштів, що перерозподіляються через цей податок, нівелюватиметься і протиправна заінтересованість учасників податкових відносин до зловживань у цій сфері оподаткування. У той же час маємо констатувати, що і платники податків, і

контролюючі органи мають достатньо можливостей для задоволення своїх неправомірних інтересів, використовуючи механізм адміністрування податку на додану вартість.

На прикладі адміністрування податку на додану вартість можемо 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 податку на додану вартість.

Процедура реєстрації податкових накладних є відправною точкою адміністрування контролюючими органами податку на додану вартість. Згідно з підпункту 14.1.1[1] пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [124]. Як бачимо, до процедури адміністрування складовими елементами входять рішення і процедури. Рішення приймаються і процедури здійснюються контролюючими органами на підставі наданих їм прав і закріплених за ними повноважень.

За пунктом 20.2 статті 20 Податкового кодексу України саме на Державну фіскальну службу України покладено повноваження із прийняття рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує

формування й реалізує державну фінансову політику [124]. Згідно з пунктом 201.1 статті 201 Податкового кодексу України, на дату виникнення податкових зобов'язань платник зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації в порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін [124].

Відповідно до пункту 201.10 статті 201.10 Податкового кодексу України визначається, що при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту. Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних повинна здійснюватися з урахуванням граничних строків: для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені; для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені [124]. Отже, повноваження контролюючого органу з реєстрації податкової накладної кореспондують обов'язку платника податку на додану вартість сформувати таку податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у встановленому порядку. І як для будь яких податкових правовідносин, відносинам з реєстрації податкової

накладної притаманна чітко встановлена строковість, що випливає з вимог принципів визначеності і правової певності як складників загальноправового принципу верховенства права.

Важливо, що факт реєстрації/відсутності реєстрації податкової накладної має значимі юридичні наслідки як для платників податків на додану вартість і його контрагентів, так і для контрлюючих органів. Пункт 201.10 статті 201 Податкового кодексу України містить (серед іншого) й положення, що покупець має право звіряти дані отриманої податкової накладної на відповідність з даними Єдиного реєстру податкових накладних. Відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період. Виявлення розбіжностей даних податкової декларації та даних Єдиного реєстру податкових накладних є підставою для проведення контролюючими органами документальної позапланової виїзної перевірки продавця та у відповідних випадках покупця товарів/послуг [124]. Якщо проведення контролюючими органами документальної позапланової виїзної перевірки стосується можливих зловживань при здійсненні ними повноважень в охоронних податкових відносинах, сама процедура реєстрації (її зупинення) податкових накладних є сферою виникнення зловживань цими органами в регулятивних податкових відносинах.

Право контролюючих органів щодо реєстрації податкових накладних (і можливі зловживання при цьому) випливає з пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України, за яким реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України [124]. Такий порядок затверджено постановою Кабінету

Міністрів України «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 21 лютого 2018 р., № 117 [144].

Положення, що впливають на правовий статус платників податків, визначаються як указаним порядком, так і безпосередньо постановою Кабінету Міністрів України. Зокрема, у пункті 2 Постанови встановлено, що платники податку на додану вартість, у яких до 1 грудня 2017 р. зупинено реєстрацію податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних відповідно до пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України, і які станом на 1 грудня 2017 р. не подали пояснень і копій документів до таких податкових накладних / розрахунків коригування, мають право протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення податкового зобов'язання, відображеного в такій податковій накладній / розрахунку коригування, подати пояснення й копії документів до таких податкових накладних / розрахунків коригування на розгляд комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, порядок роботи яких затверджується цією Постановою [144].

У такому разі відбувається врегулювання частини прав платників податку на додану вартість ннормами не Податкового кодексу України, а підзаконних нормативно-правових актів. Окрім ускладнення процедури правозастосування у випадку великої кількості нормативних актів, це розширює можливості вільного розсуду контролюючих органів при прийнятті ними рішення щодо реєстрації податкових накладних, що й сприяє потенційним зловживанням з їх боку.

Ускладнення виявляється й у тому, що частково процедура оскарження рішення контролюючого органу про відмову або зупинення реєстрації податкової накладної закріплена в Податковому кодексі України, а частково – на рівні підзаконних нормативно-правових актів. Відповідно до

пункту 56.23 статті 56 Податкового кодексу України оскарження рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється у порядку, визначеному цією статтею з урахуванням таких особливостей: а) скарга на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних подається до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику; б) скарга на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних розглядається в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, комісією центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, за участі уповноваженої особи центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику; в) скарга на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних розглядається протягом 10 календарних днів з дня отримання такої скарги центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику. Термін розгляду скарги не може бути продовженим; г) якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних не надсилається платнику податків протягом 10-денного строку, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку [124].

З огляду на наведене варто рекомендувати вітчизняному законодавцеві намагатися здійснювати регулювання комплексу відносин з реєстрації податкових накладних в рамках Податкового кодексу України як єдиного кодифікованого акта вітчизняного податкового законодавства. Це дозволить покращити рівень юридичної техніки і зберегти цілісність правового

регулювання відносин, що виникають при сплаті податку на додану вартість, а так само при його бюджетному відшкодуванні.

Саме по собі бюджетне відшкодування податку на додану вартість протягом усього часу існування цього податку у складі вітчизняної системи оподаткування ставало об’єктом найбільш шкідливих зловживань у публічних фінансових відносинах, коли в одних випадках бюджетне відшкодування отримували учасники податкових відносин, які не мали на це право, а в інших – добросовісні платники не могли реалізувати відповідне право. Ситуацію ускладнює й те, що питання бюджетного відшкодування за формою і за змістом знаходиться на межі податкових і бюджетних відносин.

Поняття «бюджетне відшкодування» визначено в підпункті 14.1.18 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України: це відшкодування від’ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника [124]. Навіть із указаного стає зрозумілим: окрім того, що бюджетне відшкодування стосується податково-правового й бюджетно-правового регулювання, реалізація цього права платників податків відбувається одночасно в межах регулятивних і охоронних податкових правовідносин. А з огляду на вихідну нерівність учасників цих правовідносин це надає контролюючим органам практичних можливостей створювати ситуації для утиску прав платників при бюджетному відшкодуванні й тим самим допускати зловживання наданими їм владними повноваженнями.

Враховуючи обов’язок контролюючих органів здійснювати перевірку платників податків, які подали заяви на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, зауважимо, що більша частина зловживань при бюджетному відшкодуванні має місце саме в межах охоронних податкових правовідносин, що буде досліджено в наступному підрозділі цієї роботи. Однак і в межах регулятивних податкових правовідносин відбуваються зловживання щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Такі зловживання (як і з податковими накладними) пов'язані з процедурою реєстрації і внесення даних до профільного реєстру, яким виступає Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування. Порядок його ведення містить постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 25 січня 2017 р., № 26 [145]. За підпунктом 200.7.1 пункту 200.7 статті 200 Податкового кодексу України формування Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування здійснюється на підставі баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує податкову і митну політику, та центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів. До такого Реєстру вносяться такі дані: 1) найменування платника податку та його індивідуальний податковий номер; 2) дата подання заяви про повернення суми бюджетного відшкодування на рахунок платника у банку, поданої у складі податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання); 3) сума податку, заявленого до бюджетного відшкодування, зазначена у кожній заяві, поданій у складі податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання), у тому числі окремо, яка підлягає перерахуванню на рахунок платника податку у банку та/або в рахунок сплати грошових зобов'язань, та/або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету; 4) сума податку, заявленого до бюджетного відшкодування, зменшена на суму податкового боргу; 5) реквізити поточного рахунка платника податку для перерахування бюджетного відшкодування; 6) реквізити бюджетних рахунків для перерахування у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету; 7) реквізити бюджетного рахунка, з якого здійснюється бюджетне відшкодування податку; 8) дата початку та закінчення проведення перевірки

даних, зазначених у податковій декларації або уточнюючому розрахунку (в разі їх подання), в складі яких подана заява про повернення суми бюджетного відшкодування, з обов'язковою відміткою щодо виду перевірки (камеральна, документальна); 9) сума податку, заявленого до бюджетного відшкодування, та дата поданої до контролюючого органу заяви в разі виникнення у платника податку необхідності змінити напрям узгодженого бюджетного відшкодування; 10) дата складення та вручення платнику податків акта перевірки; 11) дата та номер податкового повідомлення-рішення та сума бюджетного відшкодування за кожною заявою з урахуванням (у разі подання) уточнюючого розрахунку, неузгоджена контролюючим органом; 12) дата початку оскарження податкового повідомлення-рішення та сума бюджетного відшкодування, що оскаржується; 13) дата закінчення оскарження податкового повідомлення-рішення та сума бюджетного відшкодування, узгоджена за результатами оскарження; 14) сума узгодженого контролюючим органом бюджетного відшкодування за кожною заявою та дата її узгодження; 15) дата та сума повернення бюджетного відшкодування на рахунок платника у банку; 16) дата та сума зарахування (перерахування) в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету. Внесення даних до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування посадовими особами відповідних органів здійснюється з дотриманням вимог законів щодо електронного підпису та електронного документообігу [124].

Така значна кількість даних і параметрів, що вносяться до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, а також можливість одночасного доступу до нього посадових осіб Державної фіскальної служби України й Державної казначейської служби, з урахуванням урегулювання порядку його ведення одночасно і Податковим кодексом України і зазначеною Постановою Кабінету Міністрів, сприяє виникненню ситуацій, коли за наявності всіх правомірних підстав для

здійснення бюджетного відшкодування платники податків не можуть його отримати вчасно або в повному обсязі. Це стосується в тому числі й випадків можливих неточностей і помилок при внесенні даних до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, зокрема, у розрізі контрагентів платника податків, що, у свою чергу, ставатимуть підставою для призначення перевірок цих платників. Покращанню ситуації щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість, зменшення випадків зловживань при цьому з боку всіх учасників податкових відносин сприяє більш прозора процедура його правового регулювання, що передбачає й подальше вдосконалення процедури електронного адміністрування податку на додану вартість, що наразі встановлено статтею 200^1 Податкового кодексу України [124]. З огляду на те, що процедура відшкодування податку на додану вартість за своєю сутністю є зворотною до сплати податку й перерахування сум податків і зборів на бюджетні рахунки, дискусійним залишається питання, чи повинна така процедура закріплюватись у вітчизняному податковому чи бюджетному законодавстві.

Зловживання контролюючих органів у конкретно-регулятивних правовідносинах адміністрування податку на додану вартість виникають також з приводу поновлення реєстрації особи як платника податку на додану вартість. Стосовно реєстрації особи як платника податку на додану вартість існують два порядки – обов’язковий і добровільний. Перший визначено в пункті 181.1 статті 181 Податкового кодексу України, за яким, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп’ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 грн (без урахування податку на додану вартість), особа зобов’язана зареєструватися як платник податку в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником

єдиного податку першої – третьої групи [124]. При цьому за пунктом 183.10 статті 183 Податкового кодексу України будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, у випадках і в порядку, передбачених цією статтею, не подала до контролюючого органу реєстраційну заяву, вона несе відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту й отримання бюджетного відшкодування [124].

Добровільний порядок реєстрації особи платником податку на додану вартість передбачено пунктом 183.3 статті 183 Податкового кодексу України, відповідно до якого в разі добровільної реєстрації особи як платника податку або особи, яка відповідає вимогам, визначеним підпунктом 6 пункту 180.1 статті 180 цього Кодексу, реєстраційна заява подається згідно з пунктом 183.7 цієї статті не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і складання податкових накладних [124]. При цьому згідно пункту 183.5 статті 185 Податкового кодексу України особи, зазначені у пункті 183.3 цієї статті, можуть навести в заяві бажаний (запланований) день реєстрації як платника податку, що відповідає даті початку податкового періоду (календарний місяць), з якого ці особи вважатимуться платниками податку й матимуть право на складання податкових накладних [124].

Відновлення реєстрації особи платником податку на додану вартість несе ті самі правові наслідки, що й первісна реєстрація, й надає цій особі право складати податкові накладні, нараховувати податковий кредит, отримувати бюджетне відшкодування. Отже, відповідна реєстрація та її поновлення виступають правовстановлюючими юридичними фактами, а в разі їх відсутності не дозволять особі отримати бюджетне відшкодування податку на додану вартість. Про це, зокрема, зазначається й у листі Державної фіскальної служби України від 16 вересня 2016 р. за

№ 17715/6/99-99-15 03-02-15 [85]. В цьому документі роз'яснюється, що: якщо на підставі рішення про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість особу виключено із Реєстру платників податку на додану вартість, то така особа втрачає всі права і обов'язки платника податку на додану вартість (у тому числі право на складання податкових накладних). У разі якщо у подальшому за рішенням судового органу скасовано Рішення про анулювання реєстрації, то на підставі такого рішення судового органу, яке набрало законної сили, відбувається поновлення такої особи у Реєстрі. При цьому дата реєстрації такої особи платником податку на додану вартість не змінюється. Починаючи з дати виключення особи з Реєстру, зазначеної у Рішенні про анулювання реєстрації, до дати поновлення такої особи у Реєстрі на підставі прийнятого судовим органом рішення, у такої особи відсутній обов'язок щодо складання податкових накладних та право на формування податкового кредиту і отримання бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Крім того, така особа не подає податкової звітності з податку на додану вартість за цей період. Зазначено також, що після дати поновлення особи в Реєстрі відсутні підстави для коригування податкових накладних, складених при постачанні товарів/послуг такій особі в період з дати виключення її з Реєстру й до дати поновлення в ньому [85].

З урахуванням цих особливостей контролюючі органи стають заінтересованими в тому, щоб, незважаючи на рішення суду адміністративної юрисдикції, поновлення особи як платника податку відбулося якомога пізніше. Хоча навіть з пункту 183.9 статті 183 Податкового кодексу України випливає, що за відсутності підстав для відмови у реєстрації особи як платника податку контролюючий орган зобов'язаний протягом трьох робочих днів після надходження реєстраційної заяви до контролюючого органу внести до реєстру платників податку запис про реєстрацію такої особи як платника податку [124]. А щодо рішень адміністративного суду, то вони підлягають виконанню негайно в день набуття ними законної сили, що передбачено частиною другою статті 14 Кодексу адміністративного

судочинства України від 6 липня 2005 р., № 2747-IV, відповідно до якої судові рішення, які набрали законної сили, є обов'язковими до виконання всіма органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими та службовими особами, фізичними і юридичними особами та їх об'єднаннями на всій території України [58].

За цих умов контролюючі органи можуть намагатися з формальних (і неправомірних) підстав відстроковувати дату поновлення реєстрації особи платником податку на додану вартість, посилаючись, наприклад, на ненадходження від особи відповідної заяви про поновлення на підставі рішення суду або ж на незрозумілість рішення суду щодо строків поновлення. Усі такі дії не можуть вважатися добросовісним користуванням контролюючими органами наданими їм правами щодо реєстрації особою платником податку на додану вартість. Причиною подібних зловживань є наявність у цих органів виключних повноважень у сфері адміністрування податку на додану вартість і їх заінтересованість у збереженні на бюджетних рахунках якомога більшої суми грошових коштів, сплачених як податки і збори.

Способом протидії таким зловживання є передбачення, з одного боку, менш ускладненої процедури реєстрації особи платником податку на додану вартість, а з другого – встановлення в податковому законодавстві відповідальності контролюючих органів за затримку реєстрації особи платником податку на додану вартість у відповідному відсотковому значенні від загального обсягу здійснених особою господарських операцій як постачальника товарів, робіт, послуг за звітний період у розрахунку на один день прострочення з поновлення реєстрації. Відповідне положення можна передбачити, приміром, у пункті 183.9 статті 183 Податкового кодексу України.

Таким чином, дослідивши основні форми зловживань з боку контролюючих органів у регулятивних податкових правовідносинах, можемо констатувати, що вони виникають на рівні конкретно-регулятивних

податкових відносин і стосуються виконання цими органами функцій з адміністрування податків та зборів. Залежно від спрямованості відповідних прав і повноважень на реалізацію платниками податкового обов'язку, можна виділити три основні різновиди зловживань контролюючих органів в регулятивних податкових правовідносинах. Це зловживання цими органами правами при реалізації платником податку обов'язку: (а) щодо податкового обліку, (б) зі сплати податків і зборів і (в) 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 податку на додану вартість.

Кожен з різновидів зловживань контролюючих органів у регулятивних податкових відносинах має своїм витоком наявність протиправного інтересу до перерозподілу засобами податкової системи якомога більшої кількості грошових коштів платників податків, ставлячи тим самим останнього в більш обтяжливе положення – 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, до більш повільних темпів зростання її валового внутрішнього продукту.

Протидіяти зловживанням у конкретно-регулятивних податкових правовідносинах можливо як шляхом покращання юридичної техніки,

збільшення прозорості і зрозумілості податкового законодавства (зокрема, процедур адміністрування податків і зборів, переведення таких процедур на електронне адміністрування й подальше їх удосконалення), так і підвищення рівня правової свідомості працівників контролюючих органів, проведення семінарів за участі цих органів і платників податків з приводу застосування податкового законодавства. Окремим напрямком профілактики зловживань контролюючих органів при виконання ними функцій з адміністрування податків і зборів є встановлення правопоновлюючих санкцій на користь платників податків за найбільш поширені зловживання.

3.2. Зловживання контролюючими органами в охоронних податкових правовідносинах

В охоронних податкових правовідносинах може мати місце неправомірна поведінка контролюючих органів, коли контролюючі органи вдаються до зловживань своїми правами при винесенні індивідуальних правозастосовних рішень, виникненні податкового спору і проходженні процедур адміністративного або судового оскарження. Ця група зловживань є не менш поширеною, адже саме охоронна й контрольна функція є основними серед напрямків діяльності контролюючих органів, відповідно, й кількість закріплених за ними владних повноважень (а значить, і для можливостей зловживання ними) є доволі чисельною.

За своєю сутність охоронні податкові правовідносини виникають як розвиток конкретно-регулятнивних правовідносин, однак при цьому підстави й наслідки їх виникнення суттєво різняться. Охоронні податкові правовідносини мають місце при небажаномі розвитку відносин оподаткування, коли з’являється безпосередня потреба в охороні податкових відносин і захисті публічного або законного приватного інтересу в оподаткуванні. Своїм наслідком за неправомірну поведінку учасників податкових правовідносин вони передбачають застосування особливих

юридичних засобів і запобіжних механізмів – заходів юридичної відповідальності й державного примусу.

На особливості охоронних податкових правовідносин указує М. П. Кучерявенко. Учений зазначає, що, незважаючи на єдність регулятивних і охоронних правовідносин між ними існують і принципові відмінності. Перш за все вони різняться за підставами виникнення. Якщо регулятивні податкові правовідносини виникають на підставі правомірної поведінки суб'єктів, то розвиток охоронних пов'язано з наявністю неправомірної поведінки й податкового правопорушення. Певні відмінності між ними спостерігаються й у їх змісті, співвідношенні в них юридичних прав та обов'язків. Охоронні правовідносини потребують від особи, яка вчинила правопорушення, перш за все перетерплення, й вони виступають завжди як владні відносини [72, с. 274].

Дійсно, зазначена особливість полягає в тому, що в охоронних податкових правовідносинах в учасників оподаткування, особливо тих, які вчинили діяння, яке оскаржується або підлягає перевірці на його правомірність, збільшується обсяг обов'язків і одночасне зменшується кількість прав і можливостей їх застосування. Якщо таким правовідносинам передують конкретно-регулятивні з неузгодженістю між основними учасниками податкових відносин (між платниками податків і контролюючими органами), в результаті чого з'являється спір про право, то при наступному виникненні охоронних податкових правовідносин у звичайному складі учасників податкових правовідносин спостерігаються зміни. Такі зміни полягають у появі додаткового учасника, уповноваженого розглянути спірні податкові правовідносини за їх сутністю й винести вмотивоване рішення за цим фактом. Цим учасником виступає контролюючий орган вищестоящого рівня або судовий орган адміністративної юрисдикції. В обох випадках правовий статус цих органів характеризується наявністю можливостей до вільного розсуду з переважанням обсягу прав і повноважень над обов'язками, а охоронні

податкові правовідносини, виникаючі за таких обставин, набувають чітко вираженої процесуальної сутності і спрямованості.

Ідеться про можливість у межах податкових правовідносин ініціювання процедури адміністративного або судового оскарження того чи іншого правозастосовного рішення контролюючого органу. Як уже зазначалось, відповідне право передбачено у статті 56 Податкового кодексу України, за пунктами 56.1 і 56.2 якої рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі його повноважень, установлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення [124]. Право ж звернення до суду закріплено частиною першою статті 55 Конституціїї України [62].

Охоронні податкові правовідносини і при адміністративному, і при судовому оскарженні не тільки виступають владними з можливістю застосування державного примусу до учасників податкових відносин і покладенням на них відповідних юридичних обов'язків, а й надають цим учасникам відповідні процесуальні права. Саме останні нерідко дозволяють учасникам податкових відносин зловживати ними, утримуючи іншого учасника від учинення правомірних, але небажаних дій для особи, яка зловживає своїми правами.

Навіть виокремлення найбільш поширених випадків зловживання правами при судовому оскарженні в окремий перелік неправомірних діянь учасника судового процесу, за які главою 9 Кодексу адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р., № 2747-IV передбачено застосування судом заходів процесуального примусу, в тому числі й штрафу [58], не завжди може утримати недобросовісного учасника податкових відносин від його протиправного інтересу скористатися своїми

процесуальними правами в межах охоронних податкових правовідносин з метою уникнення або відстрочення настання для нього небажаних податкових наслідків. Такі наслідки (особливо у виді сплати суми податкового обов'язку) нерідко в рази більше здатні вплинути на його діяльність, аніж потенційні небажані наслідки за вчинення зловживань своїми правами в межах судового процесу. Це стосується в тому числі і зловживань в охоронних податкових відносин з боку контролюючих органів, які можуть бути заінтересовані у зловживаннях правом на оскарження, зокрема, з метою відстрочення набуття чинності рішення адміністративного суду, винесеною не на їх користь, а також за наявності інших неправомірних їх інтересів у відносинах із платником податків. Заходами певної протидії подібним зловживанням та їх профілактики може бути як запровадження більш високих ставок судового збору за подання контролюючим органом позовних заяв та апеляційних скарг, заяв про забезпечення доказів, так і підвищення внутрішньої дисципліни контролюючих органів і професійних якостей їх посадових осіб з установленням дисциплінарної відповідальності за виявлені випадки зловживання наданими їм правами й повноваженнями.

Окремо вказуємо, що наведена особливість охоронних податкових правовідносин у виді появи їх додаткового учасника – контролюючого органу вищестоящої інстанції або суду адміністративної юрисдикції – тягне за собою певний ризик виникнення зловживань у податкових відносинах також і з боку таких учасників. Техніко-юридична причина цих зловживань полягає в наявності доволі широкого кола податкових прав і повноважень цих органів при вирішенні ними податкового спору за участю платника податків і відповідного контролюючого органу. Як підкреслює М. П. Кучерявенко, однією зі сторін охоронних податкових правовідносин завжди є компетентний суб'єкт, носій владних повноважень, наділений державою повноваженням примусу [69, с. 98], а способи й форми державного примусу деталізуються через санкцію податково-правової норми [72, с. 275].

Зазначені права, в тому числі й із використанням заходів державного примусу, є юридичними можливостями, що відкривають шлях до можливих зловживань при їх застосуванні. А сутнісна причина неправомірної поведінки органів, які мають бути неупередженими й об'єктивними в реалізації наданих їх владних повноважень, криється в переважанні (із суб'єктивної точки зору відповідних посадових осіб) користі й упевненості в тому, що вони можуть отримати певний зиск від задоволення неправомірних інтересів при зловживанні їх правами, над потенційними негативними наслідками такого зловживання, тим більше враховуючи те, що виявити й довести факт зловживання своїми повноваженнями при розгляді податкового спору в межах охоронних податкових правовідносин доволі складно, а й іноді й майже неможливо. У цьому випадку протидією можливим зловживанням може розглядатися продовження розвитку національного процесуального законодавства за провідними європейськими і світовими стандартами, а також удосконалення й більш прозоре внормування самих процедур адміністративного й судового оскарження рішень контролюючих органів.

Для зловживання правами або повноваженнями у податкових відносинах взагалі характерною є ситуація, коли із суб'єктивної сторони і внутрішніх мотивів поведінки учасника податкових відносин наявна певна дилема – застосовувати чи не застосовувати відповідне право, а якщо й застосовувати, то якої мети домагатись. Відповідні порівняння часто-густо зводяться до економічних наслідків кожного з варіанту поведінки. Такі економічні наслідки, особливо з урахуванням темпоральних чинників і настання моменту перерахування тієї чи іншої суми грошових коштів, що сплачуються в рахунок реалізації податкового обов'язку, можуть бути більш вигідними для учасників оподаткування при виникненні охоронних податкових правовідносин, аніж при нормальному дотриманні приписів податково-правових норм і існування тільки конкретно-регулятивних податкових правовідносин. Через це платниками можуть свідомо пропускатися строки сплати податків, а контролюючими органами –

створюватися ситуації з донарахування сум податкових зобов'язань платників. Сприяють цьому як занадто високі розміри податкового тиску, так і недосконалість юридичної техніки, використаної при закріпленні податкового законодавства. Як наслідок – рідко коли податкові правовідносини обходяться без виникнення випадків зловживання правами або виявлення податкових правопорушень і продовження розвитку податкових правовідносин як охоронних.

Охоронні податкові правовідносини, попри різні підстави їх виникнення та інші правові наслідки, ніж у регулятивних правовідносинах, у своїй динаміці і взаємозв'язках прав та обов'язків їх учасників дуже схожі на конкретно-регулятивні. Відповідно, і зловживання правами у їх межах мають подібні причини і механізми, що набувають певної специфічності залежно від того, яким саме учасником податкових відносин (платником чи контролюючим органом) здійснюється таке зловживання і якими є часові рамки для застосування тих чи інших прав, які послужили об'єктом зловживання. Зазвичай (хоча й не завжди) в охоронних податкових правовідносинах наявні процесуальні строки дозволяють мати помітно більшу кількість способів відстрочення настання податкових наслідків, аніж це практично можливо в регулятивних при нормальному застосуванні строків, установлених податковим законодавством для реалізації податкових обов'язків. Тому одним з варіантів зменшення кількості зловживань правами в межах охоронних податкових правовідносин є більш чітке регламентування процесуальних строків і скорочення їх тривалості.

Обранню цього варіанту подальшого вдосконалення оподаткування сприяє сама природа охоронних податкових правовідносин, яка за своєю сутністю є додатковою порівняно з правовідносинами конкретно-регулятивними. Не випадково М. П. Кучерявенко наголошує, що охоронні податкові правовідносини породжуються охоронними правовими нормами й передбачають вжиття заходів юридичної відповідальності й державного примусу. Реалізуючи охоронну функцію права, охоронні податкові

правовідносини мають додатковий характер і передбачають застосування заходів державно-примусового характеру до осіб, винних у порушенні юридичних обов'язків, пов'язаних з оподаткуванням [72, с. 274, 275].

Підкреслимо, що охоронні податкові правовідносини виникають не тільки при порушенні учасником податкових відносин покладених на нього податкових обов'язків, а й при використанні наданих йому податкових прав усупереч їх призначенню й цілі податково-правового регулювання, тобто у випадках зловживання правами у відносинах оподаткування. І це цілком логічно, адже охоронні правовідносини покликані захищати відносини оподаткування й добросовісних їх учасників від будь-якої форми прояву неправомірної поведінки – як-то відкрите невиконання обов'язків або приховане зловживання правами. Але в обох цих випадках має місце нехтування змістом податково-правової норми і спрямованістю податково-правового регулювання.

Як констатують фахівці, охоронні податкові правовідносини за свою мету виокремлюють охорону припису норми податкового права, коли учасники податкових правовідносин мають потребу у правових способах захисту з боку держави. Ці правовідносини виникають як реакція останньої на неправомірну поведінку суб'єктів правовідносин, реалізуючи при цьому заходи юридичної відповідальності, здійснюючи захист суб'єктивних прав, набуваючи характеру владних відносин, будучи запитанними кожного разу, коли інтереси учасників податкових правовідносин мають потребу в державно-правовому захисті [72, с. 275; 69, с. 98].

Необхідно мати на увазі, що у випадку з діями контролюючих органів застосування заходів державного примусу в межах охоронних правовідносин і сам факт ініціювання виникнення останніх може мати ознаки зловживання цими органами наданими їм податковими повноваженнями. Інакше кажучи, податкові правовідносини були б цілком правомірними й розвивались би відповідно до приписів податкових норм у межах конкретно-регулятивних правовідносин, якби контролюючий орган неправомірно не створив

видимість порушення податкового законодавства з боку платника податку, щоб у рамках охоронних правовідносин перейти до можливості застосування до платника заходів державного примусу. У наявності – спотворення призначення охоронних податкових правовідносин, коли замість захисту порушеного інтересу, вони самі виступають засобом порушення законних інтересів в оподаткуванні й досягнення неправомірних інтересів контролюючих органів. У такому разі вихідна нерівність суб'єктів податкових відносин майже не залишає платникові іншого способу захисту, крім звернення до суду з відповідним позовом.

Практика адміністративного судочинства свідчить, що зловживання контролюючими органами правом на застосування заходів державного примусу й ініціювання для цього виникнення охоронних податкових правовідносин можуть відбуватись у різних формах. Основним таким різновидом є зловживання правом на податковий контроль і проведення податкових перевірок як превентивних заходів державного примусу.

Відповідно до пункту 61.1 статті 61 Податкового кодексу України, податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами й координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [124]. Як бачимо, сфера податкового контролю виступає навіть ширшою за відносини оподаткування. Це служить передумовою для взаємозв'язку податкового права із суміжними інститутами й галузями права, однак так само надає й широкі можливості для потенційних зловживань з боку контролюючих органів при користуванні своїми повноваженнями податкового контролю.

Способи здійснення податкового контролю регламентовані й перелічені у статті 62 Податкового кодексу України. Згідно з пунктом 62.1 цієї статті податковий контроль здійснюється шляхом: а) ведення обліку платників податків; б) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; в) перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, в порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; г) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 цього Кодексу [124]. Більшість цих форм податкового контролю застосовується в межах звичайних конкретно-регулятивних податкових правовідносин, тобто 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 перевірки може бути тільки виявлені ознаки й інформація щодо неправомірної поведінки платника податку. Опрацювання такої інформації здійснюється контролюючими органами як частина їх аналітичної діяльності.

Джерела отримання (збору) податкової інформації контролюючими органами визначає стаття 72 Податкового кодексу України, в якій визначено, що для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, яка надійшла: від платників податків і податкових агентів, зокрема інформація: що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, інших звітних документах; що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов’язаних із

визначенням об’єктів оподаткування (податкових зобов’язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов’язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів; про фінансово-господарські операції платників податків; про застосування реєстраторів розрахункових операцій; від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація: про об’єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами; про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків; що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування; про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності; про експортні та імпортні операції платників податків; від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків; від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; за наслідками податкового контролю [124]. Окремо в підпункті 72.1.6 пункту 72.1 статті 72 Податкового кодексу України вказується, що для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку [124]. Як бачимо, встановлено перлік джерел надходження інформації для аналітичної діяльності контролюючих органів, що отримується ними за встановленою в законодавстві процедурою, в тому числі такої, що передбачає первісне направлення запиту контролюючим органом.

Право контролюючого органу на отримання інформації шляхом направлення письмового запиту платникові податку безпосередньо визначено в абзаці першому пункту 73.3 статті 73 Податкового кодексу України, відповідно до якого контролюючі органи мають право звернутися

до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин з письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік і підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань та її документального підтвердження [124]. Деталізація підстав надання платником податку контролюючому органу інформації за запитом останнього надається в абзаці шостому пункту 73.3 вказаної статті, згідно із яким письмовий запит про подання інформації надсилається платникові податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав: 1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; 2) для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» під час здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до статті 39 цього Кодексу та/або для визначення рівня звичайних цін у випадках, визначених цим Кодексом; 3) виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків; 4) щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків: податкової накладної покупцю або про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених пунктом 201.1 статті 201 цього Кодексу, та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування; акцизної накладної покупцю або про порушення порядку заповнення та/або порядку реєстрації акцизної накладної; 5) у разі проведення зустрічної звірки; 6) в інших випадках, визначених Кодексом [124].

Отже, для направлення письмового запиту контролюючого органу платникові податків має бути в наявності відповідна підстава, визначена в Податковому кодексі України, в тому числі виявлені факти порушення податкового законодавства або недостовірність поданих даних податкової декларації. У такому разі направлення письмового запиту контролюючим органом щодо отримання податкової інформації від платника податків буде виступати одним з попереджувальних заходів податкового примусу, а отримана в його перебігу інформація – підставою для вжиття інших примусових заходів – від призначення позапланової перевірки платника податку до встановлення відповідальності за виявлені податкові правопорушення.

Разом із тим контролюючі органи, зловживаючи своїм правом на направлення письмового запиту платникові податків, у низці випадків надсилають такий запит без відповідної правової підстави. У такому разі має місце неправомірна поведінка з боку контролюючого органу і зловживання ним своїми повноваженнями у формі незазначення в тексті письмового запиту про надання пояснень, документів і відомостей, що послужили джерелом інформації, а також конкретних фактів, що свідчать про порушення податкового законодавства.

Про подібні зловживання з боку контролюючих органів ідеться в низці судових рішень. Так, у постанові Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 7 лютого 2019 р. за справою № 813/2716/17, адміністративне провадження № К/9901/28565/18, визначено, що підставою для прийняття контролюючим органом наказу про проведення документальної позапланової перевірки мають бути виявлені факти, які свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, якщо наданими поясненнями й документальними підтвердженнями не усунуто сумніви. «Для проведення перевірки необхідно зазначити факти, що свідчать про порушення податкового законодавства та відомості, які є джерелом інформації» [131].

Установлення законодавцем указаного правила спрямовано на гарантування дотримання прав платників податків, звуження підстав для проведення перевірки, усунення можливостей зловживання правом на перевірку [131]. Наказ контролюючого органу про проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податків, – якщо такий наказ виданий за результатами відповіді на письмовий запит контролюючого органу, який не містить жодних конкретних підстав для його надіслання, а також якщо в ньому не буде наведено конкретних фактів, що свідчили б про порушення платником податків податкового законодавства, – ґрунтуючись лише на припущеннях щодо нереального здійснення господарських операцій, має визнаватися зловживанням контролюючим органом своїм правом на здійснення податкових перевірок і скасовуватися як протиправний.

Аналогічну позицію ми знаходимо й у постанові Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29 серпня 2018 р. за справою № 820/2541/15, адміністративне провадження № К/9901/8114/18 [138], у якій розглядалося питання: (а) про визнання протиправними дій контролюючого органу по призначенню і проведенню документальної позапланової невиїзної перевірки платника податків щодо дотримання ним вимог податкового законодавства у взаємовідносинах з контрагентом платника; (б) визнання протиправними дій контролюючого органу щодо проведення коригування і внесення змін до ІБД «Податковий блок» (АІС «Аудит», АІС «Система автоматизованого співставлення податкових зобов’язань та податкового кредиту по податку на додану вартість у розрізі контрагентів на рівні ДПА України» та ін.) щодо податку на додану вартість без прийняття відповідного податкового повідомлення-рішення на підставі акта перевірки. У цій постанові визначено, що для призначення і проведення контролюючим органом документальної позапланової невиїзної перевірки платника податків обов’язковим є дотримання встановлених у Податковому кодексі України вимог, що стосуються підстав перевірки, спрямованих на гарантування дотримання

прав платників податків, звуження підстав для проведення перевірки контролюючим органом, усунення можливостей зловживання ним своїм правом на перевірку [138].

За підпунктом 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов’язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, визначених цим Кодексом [124].

Підстави для призначення і проведення контролюючим органом документальної позапланової перевірки платника податків визначені у статті 78 Податкового кодексу України. Відповідно до підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України документальна позапланова перевірка здійснюється, якщо отримано податкову інформацію, яка свідчить про порушення платником податків валютного, податкового та іншого не

врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, і якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту [124].

Отже, для видання наказу контролюючого органу щодо призначення документальної позапланової перевірки потрібна одночасна наявність трьох умов: а) виявлення фактів, що свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; б) ненадання платником пояснень та їх документального підтвердження на запит контролюючого органу протягом 15 робочих днів з дня отримання запиту; в) обов'язкове зазначення у цьому письмовому запиті контролюючого органу порушень цим платником податків податкового, валютного та іншого законодавства. Саме остання умова, в сукупності з іншими дозволяє виконати як зазначені у пункті 73.3 статті 73 Податкового кодексу України вимоги щодо законності письмового запиту про надання контролюючому органу податкової інформації, так і вимоги пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України стосовно підставності і правомірності проведення документальної позапланової перевірки платника податків.

Зловживання контролюючим органом своїм правом на призначення і проведення документальної позапланової перевірки платника податків може виявлятись у викривленні сутності умови щодо направлення письмового запиту платникові і зазначення на факти порушення останнім податкового законодавства. За цих обставин, зловживаючи своїм правом, контролюючий орган указує лише на факт, начебто, наявності в нього податкової інформації, яка свідчить про порушення податкового законодавства платником податків,

проте не розкриває, яке саме порушення вчинено останнім. Варіацією цього зловживання є зазначення контролюючим органом про виявлення порушень податкового законодавства у взаємовідносинах платника з його контрагентом, намагання витребувати документальне підтвердження операцій по цих взаємовідносинах і направлення письмового запиту на підставі, начебто, наявних неузгоджень і порушень податкового законодавства, проте знов-таки без згадки визначених Податкових кодексом України підстав для отримання інформації від платника податків.

Причиною таких зловживань є низька кваліфікація посадових осіб і працівників контролюючих органів, які лише таким методом і через учинення власних неправомірних дій намагаються створити видимість правопорушень з боку платника податків. Це, звичайно ж, заважає не тільки податковому правозастосуванню й реалізації призначення охоронних податкових правовідносин, а й нормальній господарській діяльності платника податків, не дозволяє йому повноцінно сфокусуватися на ефективності господарських операцій, що призводить до зменшення податкових надходжень у майбутніх податкових періодах. До того ж зайва і протиправна активність контролюючих органів зашкоджує репутації держави в цілому й відлякує іноземний капітал від інвестицій в Україну. Тому необхідно продовжувати боротися з випадками зловживання контролюючими органами своїми повноваженнями, докладати зусиль щодо профілактики й недопущення таких обставин у майбутньому. Для цього потрібно проводити семінари, засідання «круглих столів», лекції з працівниками контролюючих органів, додаткового роз’яснювати зміст і призначення норм податкового законодавства і знайомити їх з узагальненнями правозастосовної, зокрема, судової практики.

Аналізуючи зловживання з боку контролюючих органів у межах охоронних податкових правовідносин, можемо угледіти також і системний характер цього шкідливого явища, коли контролюючий орган допускає декілька взаємопов’язаних неправомірних діянь і в рамках одного

провадження неодноразово порушує законні права й інтереси платника податків. У вказаній постанові Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29 серпня 2018 р. за справою № 820/2541/15, адміністративне провадження № К/9901/8114/18 [138] ми знаходимо зайве підтвердження цьому, коли виникає типовий фактичний склад зловживання контролюючим органом – учинення ним підряд декількох слідуючих один за одним неправомірних діянь з використанням наданих законом прав і повноважень.

Скоєння контролюючим органом зловживання у формі незазначення в тексті письмового запиту про надання пояснень і документів про факти, що свідчать про порушення податкового законодавства, призводить до зловживання з призначенням документальної позапланової перевірки платника податків, а призначення такої перевірки, у свою чергу, призводить до зловживання цим органом іншими наданими йому повноваженнями щодо застосування державного примусу й заходів фінансової відповідальності платника, що протиправно збільшують розмір його податкових зобов’язань перед бюджетами. За таких обставин лише звернення до суду зможе захистити законні права й інтереси платника. Як дійшов у своєму рішенні вище адміністративний суд першої інстанції, підтриманому судами апеляційної й касаційної інстанцій, у контролюючого органу немає підстав для призначення і проведення документальної позапланової невиїзної перевірки платника податків, оскільки ним не доведено обставин виявлення фактів, що свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Як наслідок – за висновками цих судів дані показників в інформаційній системі автоматизованого співставлення податкових зобов’язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України, відкориговані відповідно до акта проведеної перевірки без прийняття податкових повідомлень-рішень, підлягають відновленню до стану, який існував до внесення змін [138].

Як зазначає в мотивувальній частині вказаної постанови Верховний Суд України, для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу має використовуватися інформація, що надійшла за результатами податкового контролю, якщо дії з проведення такого контролю не визнані протиправними в установленому порядку. Лише дотримання законодавчих вимог при направленні письмового запиту може бути належною підставою для призначення і проведення документальної позапланової перевірки. Запити ж податкового органу всупереч цим вимогам не містили будь-яких посилань на порушення цим платником податків податкового, валютного та іншого законодавства з їх описом і конкретизацією. Оскільки перевірка контролюючим органом була призначена і проведена з порушенням норм Податкового кодексу України, його наступні дії щодо внесення змін до інформаційних баз даних контролюючих органів є неправомірними [138]. Такий висновок Суду зроблено на підставі чинного податкового законодавства України і принципу верховенства права, за яким зловживання правом вимагає застосування до особи, законні інтереси якої були порушені, заходів правовідновлення.

Ще однією формою зловживань в охоронних податкових правовідносинах з боку контролюючих органів є вихід за межі предмета податкової перевірки. Це право контролюючих органів виходить з їх функціонального призначення і є одним із прав, закріплених у статті 20 Податкового кодексу України. Так, згідно з підпунктом 20.1.4 пункту 20.1 цієї статті контролюючі органи мають право проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення [124]. Конкретизація різновидів перевірок контролюючих органів здійснена у пункті 75.1 статті 75 Податкового кодексу України, згідно з яким контролюючі органи вправі провадити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) й фактичні перевірки [124]. Маючи загальне призначення на відновлення законності і

правомірності податкових відносин з акцентом на гарантування публічного інтересу в оподаткуванні, кожен із цих видів податкових перевірок має свої процедурні особливості, умови й допустимі межі проведення. Це ще раз наголошено в абзаці другому пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України, відповідно до якого камеральні й документальні перевірки провадяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках і в порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи [124].

Так само вказане випливає з частини другої статті 19 Конституції України, в якій визначено, що «органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [62]. Як вже підкреслювалось у першому розділі цього дослідження, у цій формулі спостерігаємо *de facto* закріплення на конституційному рівні принципу, який забороняє зловживати своїми правами, а конституційний припис частини другої статті 19 Основного Закону України конкретизує цей принцип у розрізі органів державної влади й органів місцевого самоврядування.

Зловживання контролюючих органів можливі у кожному виді вказаних перевірок і багато у чому залежать від особливостей законодавчого регламентування того чи іншого виду перевірки й застосування контролюючим органом відповідних превентивних заходів державного примусу. Від часу прийняття Податкового кодексу України й до внесення до нього змін, якими було розширено предмет камеральної перевірки, зазначені органи використовували дані таких перевірок для встановлення своєчасності сплати платниками їх податкових зобов'язань і на підставі даних таких перевірок здійснювали неправомірне нарахування додаткових сум штрафних санкцій, зловживаючи тим самим своїми правами й наданими повноваженнями у сфері податкового контролю.

Підстави проведення камеральної податкової перевірки платника податків надані в законодавчому тлумаченні цього поняття, що міститься у абзаці першому підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України: камеральною вважається перевірка, яка провадиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального [124].

У чинному податковому законодавстві предмет податкової перевірки визначено в абзаці другому підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 Кодексу, за яким предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов’язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах [124]. Із цього легального визначення підстав і предмета камеральної перевірки чітко вбачаються її межі, що стосуються виконання платником обов’язку щодо своєчасності подання податкової декларації, реєстрації податкових та акцизних накладних, розрахунків коригування останніх, а також щодо своєчасності сплати узгоджених сум податків. Однак текст абзацу другого зазначеного підпункту пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України було включено до

Кодексу лише у 2016 р., набувши чинності з 1 січня 2017 р. на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р., № 1797-VIII [143], яким було внесені зміни до Податкового кодексу й роширено обсяг предмета камеральної перевірки, що існував до цього й не включав у себе проведення перевірки своєчасності сплачених сум податків. Проте й раніше контролюючі органи у своїй практиці часто використовували розширений підхід до визначення предмета камеральної перевірки.

Указані сутність і специфіка застосування контролюючими органами норм податкового законодавства щодо предмета камеральних перевірок знайшли свого відбиття в низці судових рішень Верховного Суду України, якими було захищено права платників у податкових відносинах, що виникли й існували до 2016 р. Так, у мотивувальній частині постанови Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15 червня 2018 р. за справою № 817/98/16, адміністративне провадження № К/9901/19536/18, наголошується, що в редакції, чинній на момент проведення перевірки та прийняття оскаржуваних податкових повідомлень-рішень (жовтень 2015 р.) предмет камеральної перевірки передбачав установлення повноти і своєчасності подання платником податкової звітності, перевірку правильності оформлення документів податкової звітності (повноти заповнення усіх необхідних реквізитів, чіткості їх заповнення тощо), перевірку правильності складення розрахунків за податковими платежами (арифметичний підрахунок остаточних сум податків, правильність відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування). Таким чином, у контролюючого органу не було повноважень під час проведення камеральної перевірки досліджувати питання своєчасності сплати податків, оскільки останні перебували поза межами цієї перевірки. До 1 січня 2017 р. питання своєчасності нарахування і сплати податків та зборів могли бути предметом лише документальної

перевірки, якій властиві інші ознаки залежно від її виду (виїзна, невиїзна, планова, позапланова) [134].

Важливо, що зловживання контролюючим органом в охоронних податкових правовідносинах і вихід за межі проведеної ним перевірки призводить до визнання будь-яких наслідків останньої як позбавлених правових підстав. У випадку нарахування штрафних санкцій і збільшення розміру узгоджених сум податкових зобов'язань на підставі рішення суду застосовуються заходи податкового правовідновлення. Так, у наведеній постанові Верховного Суду України вказується: оскільки контролюючий орган вийшов за межі предмета камеральної перевірки, то її акт є доказом, здобутим з порушенням Закону, що тягне за собою визнання перевірки незаконною як і відсутність її правових наслідків. Отже, прийняті на його підставі податкові повідомлення-рішення не є правомірними [134].

Аналогічним є й постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 14 червня 2018 р. за справою № 812/1028/17, адміністративне провадження № К/9901/685/17. У ній визначено безпідставність стягнення з платника податку штрафу за затримку на 310 календарних днів сплати узгоджених сум грошових зобов'язань по земельному податку на підставі акта камеральної перевірки і прийнятого контролюючим органом за її результатами податкового повідомлення-рішення [133]. Як зазначив Суд, у контролюючого органу на час існування спірних правовідносин не було повноважень досліджувати під час проведення камеральної перевірки питання своєчасності сплати податків, оскільки останні перебували поза межами цієї перевірки й були предметом лише перевірки документальної. На відміну від камеральної перевірки, документальна потребує наявності наказу про її призначення, обов'язкового доведення до відома платника податків про дату й місце її проведення і пред'явлення направлення для здійснення перевірки. Оскільки докази порушення платником податків строків сплати узгодженого податкового зобов'язання були отримані з порушенням законодавства, це тягне за собою

визнання перевірки незаконною та відсутність правових її наслідків. Відповідно, прийняте на його підставі податкове повідомлення-рішення не є правомірним [133].

Ще однією з варіацій зловживання контролюючого органу своїми повноваженнями при проведенні камеральної перевірки платника податку є порушення процедури здійснення останньої, коли відбувається вихід за межі об’єкта цієї перевірки й зіставлення та аналіз контролюючим органом показників, які не належать до даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника. Зокрема, в постанові Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13 червня 2018 р. за справою № 826/623/13-а, адміністративне провадження № К/9901/453/18, читаємо, що об’єктом камеральної перевірки є виключно дані, які знаходяться в розпорядженні податкового органу, а будь-яка інша інформація не може бути предметом дослідження податковим органом [132]. Дійсно, процедура проведення камеральної перевірки не передбачає перевірку первинних документів платника податків, що випливає як із визначення її предмета й сутності у статті 75 Податкового кодексу України, так і з статті 76 Податкового кодексу України, що деталізує порядок призначення, метод перевірки податкової звітності платника податків, граничний період включення останньої до предмета перевірки, особливості оформлення її результатів.

Згідно з пунктом 76.1 статті 76 Податкового кодексу України камеральна перевірка провадиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов’язкова [124]. При цьому пунктом 76.3 статті 76 Податкового кодексу України конкретизовано, що камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена

лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше – за днем їх фактичного подання. Камеральна перевірка з інших питань провадиться з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу [124].

Указані особливості проведення камеральної перевірки пояснюються тим, що для вчинення інших дій існує можливість проведення документальних перевірок. Останні, у свою чергу, передбачають надання платникам податків більшого обсягу прав і правових можливостей для забезпечення захисту власних законних інтересів при їх проведенні. Це відображено й у положенні підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України, за яким платник має право бути присутнім під час проведення перевірок і надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом [124].

Оскільки документальні перевірки здатні впливати на безпосередню господарську діяльність платника податків, провадяться вони або за чітко визначеним графіком і з певною періодичністю (планові), або за наявності чітко визначених підстав – зокрема фактів виявлення порушення податкового законодавства (позапланові). При цьому податковим законодавством встановлені межі й документальної податкової перевірки. Пунктом 77.3 статті 73 Податкового кодексу України встановлено заборону здійснення документальної планової перевірки за окремими видами зобов’язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати митних платежів, податків, зборів і єдиного внеску при виплаті (нарахуванні) доходів фізичним особам, податку з доходів фізичних осіб і зобов’язань за

бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами [124]. Усе це спрямовано на врахування законних інтересів усіх учасників податкових відносин, забезпечення між ними балансу інтересів, мінімізацію негативних наслідків на законну господарську діяльність платників податків при виконанні контролюючими органами своїх функцій і недопущення зловживання останніми своїми владними повноваженнями.

У вказаній вище постанові Верховного Суду України підкреслено, що камеральна перевірка є одним з видів податкових перевірок, установлених пунктом 75.1 статті 75 Податкового кодексу України, яка за своєю правовою сутністю є формою поточного документального контролю за дотриманням платником вимог податкового законодавства на підставі декларацій та інших документів податкової звітності, одержаних від нього. При цьому будь-якого окремого рішення для проведення цього виду перевірки не вимагається, оскільки подання платником податків податкової звітної документації автоматично служить юридичним фактом для перевірки її достовірності. Наведене свідчить про обов’язковий характер камеральної перевірки, яка здійснюється у випадку подання платником звітних документів до контролюючого органу. Отже, камеральною перевіркою охоплюються лише ті показники документів, які належать до податкової звітності й мають значення для правильності обчислення платником об’єкта оподаткування й суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. Перевірка будь-яких інших відомостей, витребування у платника додаткової інформації й документів, подання яких разом з податковою декларацією чинним законодавством не передбачено, камеральною перевіркою не охоплюється [132].

Верховний Суд України у згадуваній постанові ще раз нагадує, що предмет камеральної перевірки тривалий час передбачав тільки встановлення повноти, своєчасності подання платником податкової звітності, перевірку правильності оформлення її документів (повноти й чіткості заповнення усіх необхідних реквізитів тощо), перевірку правильності складення розрахунків за податковими платежами (арифметичний підрахунок остаточних сум

податків, правильність відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування), причому навіть без перевірки своєчасності сплати сум узгоджених податкових зобов'язань. Із цього випливає, що в контролюючих органів немає повноваження під час проведення камеральної перевірки досліджувати правомірність сплати позивачем податків з огляду на господарські відносини з контрагентом-постачальником, оскільки цією перевіркою охоплюються лише показники податкової звітності. Важливим висновком Суду в мотивувальній частині вказаної постанови є те, що аналіз достовірності сформованих платником показників податкової звітності під час камеральної перевірки не здійснюється й перевірка будь-яких цих відомостей перебуває поза межами останньої. Водночас своєчасність, достовірність, повнота нарахування і сплати податків може бути перевірена контролюючим органом у разі здійснення документальних перевірок у порядку, передбаченому статтями 77 і 78 Податкового кодексу України [132].

Окреслені особливості проведення камеральних і документальних перевірок, а також специфіка правозастосування взагалі інституту податкових перевірок платників податків дозволяють стверджувати, що законодавець намагається оптимізувати процедури їх проведення як превентивних заходів державного примусу. Установлення прав платників податків при виконанні контролюючим органом своїх функцій здійснено з урахуванням предмета й підстав проведення кожного з підвидів податкових перевірок; останні ж є відображенням ризиків порушення податкового законодавства.

Проте нерідко трапляються випадки, коли контролюючі органи безпідставно вдаються до розширеного тлумачення норм податкового законодавства, які регулюють інститут податкових перевірок. Це виражається у виході за межі підстав останніх, у застосуванні зі зворотньою силою податково-правових норм, які погіршують правове становище платника податків, отже, у зловживанні цими органами своїми повноваженнями і тим самим – у їх протиправній поведінці, чим

порушуються законні права й інтереси платників податків. У цілому ж можна стверджувати, що така поведінка контролюючих органів має місце внаслідок як не завжди високої кваліфікації їх посадових осіб, недостатності роз'яснень вищестоящих органів щодо особливостей застосування податкового законодавства, так і переслідування квазіпублічних інтересів для збільшення показників діяльності конкретних територіальних підрозділів цих органів.

Наслідками зловживань з боку контролюючих органів при визначенні предмета податкових перевірок є не тільки те, що платники податків і держава змушені нести витрати на відновлення правопорядку в податкових відносинах, а й те, що це відбивається на податкових надходженнях бюджетів як за минулі й поточні податкові періоди, так і в майбутніх. Навіть за обставин первісно неправомірної поведінки платника 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 цих органів щодо штрафних санкцій і забезпечення надходжень до бюджетів сум податків і зборів. У результаті до бюджету зазначені суми податкових зобов'язань платників або не надходять взагалі, або спочатку надходять, а потім за рішенням суду мають повернутися до платників податків як безпідставно стягнуті. Крім цього, проведення податкових перевірок і необхідність обстоювати при цьому власні законні інтереси платниками податків тягне за собою зменшення ефективності їх господарської діяльності, а остання приносить вже менший розмір прибутку й не дозволяє державі розраховувати на отримання в достатньому обсязі податкових коштів у майбутніх податкових періодах. Указані явища явно знижують інвестиційну привабливість країни для міжнародних інвесторів та іноземного капіталу. Як наслідок – уповільнення економічного розвитку, збільшення дефіциту бюджету, поява депресивних явищ в економіці і зниження рівня життя населення.

Певну протидію цьому можна чинити шляхом підвищення якості законодавчої техніки, більш чіткого визначення предмета, підстав та особливостей процедури за кожним видом податкових перевірок. Одним з дієвих шляхів за цих обставин є внесення змін до податкового законодавства з урахування практики податкового правозастосування й досвіду проведення податкових перевірок контролюючими органами. Прикладом саме такого способу протидії зловживанням щодо меж податкових перевірок може бути пункт 75.1 статті 75 Податкового кодексу України із внесеними змінами до нього. Однак, окрім того, що такий спосіб є нетиповим (оскільки він призводить до збільшення законодавчо визначених меж камеральної податкової перевірки при загальній тенденції надання платникам податків більш сприятливих умов для ведення господарської діяльності й потребі стимулювання податковими засобами притоку інвестицій), він знаходиться серед таких, що потребують дуже зваженого підходу законодавця. Особливо це стосується необхідності гарантування збереження балансу інтересів платників податків і держави, надання платникам достатніх правових засобів для захисту своїх прав і законних інтересів, а також недопущення сприяння й поширення практики фактичного узаконення первісно неправомірної поведінки контролюючих органів.

Водночас слід відмітити, що стан вітчизняного податково-правового регулювання перевірок платників податків (у тому числі в аспекті принципів пропорційності переслідуваної мети й використовуваних правових засобів, балансу інтересів платників і публічного інтересу) знаходиться на доволі високому рівні порівняно з податковим законодавством низки пострадянських держав, зокрема законодавством Російської Федерації, яке в частині податкових перевірок контролюючих органів набуло ознак фіскально-репресивного характеру. Про це свідчить можливість неодноразового проведення перевірок платника податків контролюючими органами вищестоящих інстанцій.

Пунктом 10 статті 89 Податкового кодексу Російської Федерації регулюються призначення повторної виїзної перевірки платника податків. У абзацах першому, другому та третьому цього законодавчого положення вказується, що повторною виїзною податковою перевіркою платника податків визнається виїзна податкова перевірка, яка провадиться незалежно від часу здійснення попередньої перевірки за тими ж податками і за той же період. При призначенні повторної виїзної податкової перевірки обмеження, зазначені в пункті 5 цієї статті, не діють. При проведенні повторної виїзної податкової перевірки може бути перевірений період, що не перевищує трьох календарних років, що передують року, в якому винесено рішення про її проведення [107]. Тим самим така повторна перевірка платника податків за своїми межами фактично перевищує межі звичайної (первісної) виїзної податкової перевірки, а значить може суттєво впливати на здійснення цим платником господарської діяльності.

Ще більш несприятливі для платника податків приписи містять положення абзаців четвертого та п’ятого аналізованого пункту статті 89 кодифікованого акта російського податкового законодавства. У них ідеться про те, що повторна виїзна податкова перевірка платника податків може здійснюватися: а) вищим податковим органом – у порядку контролю за діяльністю податкового органу, який провадив перевірку; б) податковим органом, який раніше провадив перевірку, на підставі рішення його керівника (заступника керівника) – в разі подання платником уточненої податкової декларації, де зазначено суму податку в розмірі, меншому раніше заявленого. Предметом такої повторної виїзної податкової перевірки є правильність обчислення податку на підставі змінених показників уточненої податкової декларації, що призвели до зменшення раніше обчисленої суми податку (збільшення збитку). Якщо при проведенні повторної виїзної податкової перевірки виявлено факт порушення платником податків податкового законодавства, яке не було виявлено при проведенні початкової виїзної перевірки, до цього суб’єкта не застосовуються податкові санкції, за

винятком випадків, коли невиявлення факту податкового правопорушення при проведенні початкової податкової перевірки стало результатом змови між платником податків і посадовою особою податкового органу [107]. У вказаному підході російського законодавця законні інтереси платника податків суттєво можуть утискатися діями контролюючих органів, до того ж має місце суттєвий складник адміністративного податкового тиску.

По-перше, ведучи мову про можливість перевіряти правильність і повноту проведення перевірки нижчестоящим контролюючим органом шляхом призначення повторної виїзної перевірки вищестоящим контролюючим органом викликають суттєві сумніви щодо збереження принципу пропорційності використаних правових засобів і переслідуваної мети. Також при цьому зазнає утиску і принцип правової певності. А це все – складники принципу верховенства права. Виходить, що російське податкове законодавство (як і за радянських часів) проголошує домінуюче становище «радянської законності» над верховенством права та його загальнолюдських цінностей. По-друге, при такому підході сам ризик призначення повторної податкової виїздної перевірки може втримувати платників податків від користування своїм правом на уточнення податкової декларації. По-третє, норма, що гарантує платникові незастосування до нього санкцій у випадку виявлення при повторній перевірці фактів порушення податкового законодавства, але за умови, що немає змови між платником податків і посадовими особами контролюючого органу, які провадили первісну податкову перевірку, не є запорукою того, що платникові не доведеться доводити власну невинуватість, як і не позбавляє його від обов’язку сплати додаткового нарахованих за наслідками повторної перевірки сум основних податкових зобов’язань перед бюджетами.

Слід зазначити, що в первісній редакції вказаних положень російського законодавства було допущено ще більше утиску прав і свобод платників податків. Це стало підставою розгляду цих положень судом конституційної юрисдикції. Зокрема, у постанові Конституційного Суду Російської

Федерації від 17 березня 2009 р., № 5-П по справі про перевірку конституційності положення, що міститься в абзацах четвертому і п'ятому пункту 10 статті 89 Податкового кодексу Російської Федерації, зазначається, що елементом правового механізму, який гарантує виконання конституційного обов'язку зі сплати податків, виступає система заходів податкового контролю. Централізованим характером системи податкових органів зумовлюється контроль вищого податкового органу за діяльністю нижчестоящих податкових органів, спрямований на забезпечення дотримання ними законодавства про податки і збори відповідно до принципу конституційної законності (стаття 15 Конституції Російської Федерації). Однією з форм такого контролю є повторна виїзна податкова перевірка, передбачена положенням, що містяться в абзацах четвертому і п'ятому пункту 10 статті 89 Податкового кодексу Російської Федерації. З урахуванням природи діяльності податкових органів, безпосередньо пов'язаної з податковим контролем щодо платників податків, перевірка нижчестоящого податкового органу, яка дозволяє визначити, наскільки ефективні, законні й обґрунтовані прийняті ним рішення, усунути недоліки в його роботі й поліпшити механізм справляння податків для найбільш повної реалізації публічної функції податку, по суті, неможлива без звернення до раніше проведених заходів податкового контролю щодо конкретного платника податків, у тому числі без аналізу його податкової й бухгалтерської звітності та фактичних обставин здійснюваної ним підприємницької або іншої економічної діяльності. Відповідно, як сам процес контролю за діяльністю податкового органу в рамках повторної виїзної податкової перевірки (в силу того, що перелік можливих заходів, а також спосіб, методи і порядок їх проведення аналогічні елементам виїзної податкової перевірки, проведеної в загальному порядку), так і результати й наслідки цього контролю неминуче відбиваються на платникові податків, зачіпають його права й законні інтереси [141]. Далі російський орган конституційної юрисдикції зазначає, що повторна виїзна податкова перевірка, що

здійснюється вищестоящим податковим органом у порядку контролю за діяльністю податкового органу, що провів первинну таку перевірку, повинна відповідати критеріям необхідності, обґрунтованості й законності з тим щоб не перетворюватися на неправомірне обтяження для платника податків [141].

Наведений приклад свідчить, наскільки шкідливим може бути зайве регулювання сфери податкового контролю й бажання будь-якими засобами досягти високих показників і результативності роботи контролюючих органів. У реаліях податкових відносин північного сусіда України це перетворює податковий контроль фактично на механізм придушення господарської діяльності й економічної самостійності платників податків, підприємництва, неправомірного обмеження права власності, суцільного зловживання своїми правами й повноваженнями податковими органами, спрямування їх діяльності всупереч як інтересам платників, так і публічному інтересу. Тому, плануючи підвищити ефективність податкового контролю, слід не перекладати тягар недосконалої системи контролюючих органів на платників податків і підприємців, що провадять законну господарську діяльність, а докладати зусиль до впровадження більш прозорого й досконалого податкового законодавства, що дозволить побудувати прозорі відносини між платниками й контролюючими органами на засадах взаємоповаги і взаємного сприяння реалізації прав та обов’язків кожної зі сторін податкових правовідносин. Звісно, це у своїй основі має виключати будь-яке зловживання правами й повноваженнями контролюючих органів, хоча на практиці неможливо повністю гарантувати платникам податків, що не буде таких зловживань.

Ще однією формою зловживань контролюючих органів у межах охоронних правовідносин є зловживання у формі зміни контролюючим органом мотивів прийнятих ним рішень. Найчастіше подібні зловживання можуть мати місце, коли платником податків ініційована процедура оскарження таких рішень. Так, якщо впродовж судового розгляду справи доведена безпідставність дій контролюючого органу щодо винесення

оскаржуваних повідомлень-рішень, контролюючі органи можуть вдаватись до зміни правових підстав останніх, намагаючись відстояти їх правомірність як «останню надію» на залишення їх у силі. При цьому, обстоюючи правомірність власних рішень, контролюючий орган сам починає діяти неправомірно, порушуючи принцип правової певності і зловживаючи наданими правами і повноваженнями.

Найбільш загрозливими для прав і законних інтересів платників податків (як і для публічного інтересу в податковій сфері) такі дії контролюючого органу є тоді, коли спірні податкові повідомлення-рішення стосуються такого потужного бюджетонасичуючого податку, як податок на додану вартість, та його бюджетного відшкодування. Названі податкові відносини врегульовані у статті 200 Податкового кодексу України, якою закріплено порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з нього (бюджетному відшкодуванню), і строки проведення розрахунків.

Пунктами 200.1 і 200.2 статті 200 Податкового кодексу України визначено, що сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, становить собою різницю між сумою податкового зобов’язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. При позитивному значенні суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 цієї статті, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені цим розділом. Для перерахування податку до бюджету центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову й митну політику, надсилає центральному органу виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр платників, у якому зазначаються назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника, звітний період і сума податку, що підлягає

перерахуванню до бюджету. На підставі такого реєстру центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, не пізніше останнього дня строку, встановленого цим Кодексом для самостійної сплати податкових зобов'язань, перераховує суми податку до бюджету [124].

Пунктом 200.4 статті 200 Податкового кодексу України встановлено, що при від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 цієї статті, така сума: а) враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (в тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до цього Кодексу) в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200^1.3 статті 200^1 цього Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, а за відсутності податкового боргу – б) або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника в сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх і звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200^1.3 статті 200^1 цього Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, на поточний рахунок платника податку та/або в рахунок сплати ним грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету; в) та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду [124].

Пункт 200.4 статті 200 Податкового кодексу України, будучи за своєю сутністю прикладом дискреції й диспозитивності в межах суворо імперативних податкових відносин, надає платникам податків можливість вибору варіантів спрямування коштів бюджетного відшкодування податку на додану вартість. При цьому контролюючі органи, перевіряючи правомірність такого відшкодування, намагаються дослідити не сам факт отримання

платником бюджетного відшкодування податку на додану вартість, а його підставність, достовірність первісної документації й податкових даних, покладених в основу розрахунку й нарахування платником суми бюджетного відшкодування. Левова частка зловживань контролюючих органів при цьому стосується саме спроб знайти уявні підстави для визнання відшкодування здійсненим з порушенням законодавства.

Згідно з положеннями пунктів 200.7 і 200.8 статті 200 Податкового кодексу України платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування і прийняв рішення про повернення його суми, подає відповідному контролюючому органу податкову декларацію й заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, що відображена в податковій декларації. До цієї декларації або уточнюючих розрахунків (у разі їх подання) платник додає розрахунок суми бюджетного відшкодування й оригінали митних декларацій. Якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося з використанням електронної митної декларації, остання надається контролюючим органом за місцем митного оформлення контролюючому органу за місцем обліку такого платника в порядку, затвердженому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізацію державної фінансової політики, в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону [124].

З огляду на значний обсяг грошових коштів, які можуть бути перерозподілені через механізм бюджетного відшкодування, кожен із зазначених кроків платника щодо здійснення бюджетного відшкодування податків на додану вартість стає об’єктом контролю з боку контролюючих органів, який вони провадять у рамках обов’язкового виникнення охоронних податкових правовідносин і здійснення камеральної або документальної перевірки платника податків. Відповідні повноваження контролюючих органів безпосередньо закріплені в пунктах 200.10 і 200.11 статті 200 Податкового кодексу України.

Згідно з першим із цих пунктів у строк, передбачений абзацом першим пункту 76.3 статті 76 цього Кодексу, контролюючий орган провадить камеральну перевірку даних податкової декларації або уточнюючих розрахунків (у разі їх подання). Платники податку, які мають право на бюджетне відшкодування за цією статтею і подали заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, отримують останнє в разі узгодження контролюючим органом заявленої його суми за результатами камеральної перевірки, а у випадках, визначених пунктом 200.11 цієї статті, – за результатами перевірки, зазначеної у цьому пункті, які здійснюються відповідно до цього Кодексу [124].

За пунктом 200.11 статті 200 Податкового кодексу України контролюючий орган має право протягом 60 календарних днів, що настають за граничним строком подання податкової декларації, а в разі якщо така податкова декларація надана після закінчення граничного строку - за днем її фактичного подання провести документальну перевірку платника податку в разі, якщо розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено за рахунок від’ємного значення, сформованого за операціями: за періоди до 1 липня 2015 року, що не підтверджені документальними перевірками; з придбання товарів/послуг за період до 1 січня 2017 року у платників податку, що використовували спеціальний режим оподаткування, визначений відповідно до статті 209 цього Кодексу. Рішення про проведення документальної перевірки має бути прийнято не пізніше закінчення граничного строку проведення камеральної перевірки [124]. Тож у даному разі ми спостерігаємо випадок, як регулятивні податкові відносини щодо регламентування бюджетного відшкодування податку на додану вартість обов’язково перетворюються на охоронні, в яких перевіряється підставність і законність здійсненого бюджетного відшкодування.

Дуже важливо, що отримання грошових коштів, передбачених бюджетним відшкодуванням податку на додану вартість, стає фізично можливим тільки по закінченні строків на проведення вказаних перевірок,

якщо не виявлено порушень у діях платника податків і сума бюджетного відшкодування набула статусу узгодженої. Цей момент урегульовано в пункті 200.12 статті 200 Податкового кодексу України, згідно з яким указана в заяві сума бюджетного відшкодування вважається узгодженою в Реєстрі заяв про повернення суми бюджетного відшкодування з однієї із таких дат: а) з дня, наступного за днем закінчення граничного строку проведення перевірки, якщо контролюючим органом внесені до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування відомості про відсутність порушень під час такої перевірки; б) з дня, наступного за днем закінчення граничного строку проведення камеральної перевірки, якщо контролюючим органом не внесено до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування відомостей про дату початку й закінчення проведення перевірки даних, зазначених у податковій декларації або в уточнюючому розрахунку, з обов’язковою відміткою щодо виду перевірки (камеральна, документальна); в) з дня, наступного за днем закінчення граничного строку, передбаченого цим Кодексом для складення акта перевірки, якщо контролюючим органом не внесено до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування відомостей про дату складення акта перевірки; г) з дня, наступного за днем закінчення граничного строку, передбаченого цим Кодексом для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення, якщо контролюючим органом не внесено до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування відомостей про дату та номер податкового повідомлення-рішення; ґ) з дня визнання протиправним та/або скасування податкового повідомлення-рішення [124].

У випадках, передбачених підпунктами «б» і «в» цього пункту, інформація про узгодженість бюджетного відшкодування та його суму відображається в Реєстрі заяв про повернення суми бюджетного відшкодування в автоматичному режимі наступного робочого дня після виникнення такого випадку, а в передбачених підпунктами «а», «г» і «ґ» цього пункту, інформація про узгодженість бюджетного відшкодування та

його суму відображається в цьому Реєстрі контролюючим органом наступного робочого дня після виникнення такого випадку. Узгоджена сума бюджетного відшкодування стає доступною органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, для виконання на наступний операційний день за днем її відображення в зазначеному Реєстрі й перераховується органом, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, у строки, передбачені пунктом 200.13 цієї статті, на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку та/або на бюджетні рахунки для перерахування в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України. За наявності у платника податку податкового боргу бюджетному відшкодуванню підлягає заявлена сума податку, зменшена на суму цього боргу. При виникненні у платника необхідності зміни напряму узгодженого бюджетного відшкодування, він має право подати відповідну заяву до контролюючого органу, який не пізніше наступного робочого дня з дня отримання такої заяви зобов'язаний внести відповідні дані до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування [124].

Набуття сумою бюджетного відшкодування статусу узгодженої є підставою для перерахування коштів територіальними казначейськими органами з бюджетних рахунків на рахунки платників податків або на інші бюджетні рахунки (за наявності у платника заборгованості перед бюджетами). За пунктом 200.13 статті 200 Податкового кодексу України на підставі даних Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, після дня набуття сумою бюджетного відшкодування статусу узгодженої перераховує її з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку та/або на бюджетні рахунки для перерахування в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу цього платника з інших платежів, що сплачуються до

державного бюджету, протягом п’яти операційних днів [124]. Такий строк є достатнім для того, щоб казначейські органи пересвідчились у стані виконання платником податків своїх зобов’язань перед бюджетами й у поточному режимі роботи здійснили бюджетне відшкодування.

Утім, якщо камеральна або документальна перевірки платника податків виявили невідповідність заявленої суми бюджетного відшкодування фактичним обставинам у розрізі податкових і господарських відносин цього платника, контролюючий орган самостійно коригує суму бюджетного відшкодування або повністю відмовляє в цьому. Такі повноваження контролюючого органу зазначені в пункті 200.14 статті 200 Податкового кодексу України, а саме: якщо за результатами камеральної або документальної перевірки контролюючий орган виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, цей орган: у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування над сумою, визначеною контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого перевищення й підстави для її вирахування; у разі з’ясування за результатами проведення перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає йому податкове повідомлення, в якому зазначаються підстави відмови в наданні бюджетного відшкодування [124].

Пункт 200.15 статті 200 Податкового кодексу України закріплює: якщо за результатами перевірки сум податку, заявлених до відшкодування, платник розпочинає процедуру адміністративного або судового оскарження, контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня після отримання відповідного повідомлення від платника або ухвали суду про порушення провадження у справі зобов’язаний внести відповідні дані до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування. Після закінчення процедури адміністративного оскарження або набрання законної сили рішенням суду контролюючий орган наступного робочого дня після

отримання відповідного рішення зобов'язаний внести до цього Реєстру дані щодо узгодженої суми бюджетного відшкодування платника. При неузгодженні контролюючим органом суми податку, заявленої до відшкодування, або її частини зобов'язання з бюджетного відшкодування податку в частині неузгодженої суми виникає з дня закінчення процедури адміністративного або судового оскарження, за результатами якої прийнято рішення на користь платника податків [124]. У свою чергу дані Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування стають підставами для вищезазначених дій казначейських органів з перерахування платникові податків бюджетного відшкодування.

У сучасних умовах функціонування єдиного казначейського рахунку не існує технічних перешкод для здійснення казначейськими органами перерахування суми бюджетного відшкодування платникові податків. Як закріплено в пункті 200.17 статті 200 Податкового кодексу України, джерелом сплати бюджетного відшкодування (в тому числі заборгованості бюджету) є доходи бюджету, до якого сплачується податок. Забороняється обумовлювати або обмежувати виплату бюджетного відшкодування наявністю або відсутністю доходів, отриманих від цього податку в окремих регіонах України [124]. При цьому за пунктом 200.23 вказаної статті Податкового кодексу України суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 % облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення [124]. За таких обставин платники податків можуть мати впевненість у перерахуванні їм узгоджених сум бюджетного відшкодування.

Законодавчо закріплений порядок бюджетного відшкодування мінімізує ризики порушення і зловживання платником податків своїми правами на таке відшкодування, однак породжує зустрічний ризик

зловживань з боку контролюючих органів. За певних обставин останні стають заінтересованими в тому, щоб сума бюджетного відшкодування не набувала статусу узгодженої, не виникало зобов'язання з її відшкодування або таке відшкодування відбувалось у меншому розмірі, аніж могло б бути. До того ж сам факт обов'язковості проведення камеральних і документальних перевірок платників податків за фактами подання декларації й заяви про повернення суми бюджетного відшкодування надає контролюючим органам можливості маніпулювати отриманими в таких перевірках даними, затягуючи здійснення цього відшкодування і змушуючи платника витрачати ресурси на процедури оскарження рішень, прийнятих контролюючим органом.

В аспекті зловживання контролюючими органами своїми правами й повноваженнями в охоронних податкових правовідносинах це підтверджується постановою Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25 травня 2018 р. за справою № 2а-28/10/0870, адміністративне провадження № К/9901/25122/18 [136]. За цією справою розглядалася правомірність включення платником податку на додану вартість відповідних сум до складу податкового кредиту в березні 2009 р. і врахування їх при визначенні суми, що підлягає бюджетному відшкодуванню податку на додану вартість за квітень 2009 р. Оскільки ці правовідносини виникли й існували до прийняття й набуття чинності Податковим кодексом України, вирішення судового спору відбувалося на підставі положень чинного на той час Закону України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР, зокрема, на підставі підпункту 7.7.1 пункту 7.7 статті 7 Закону, яким визначалося, що сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання й сумою податкового кредиту звітного податкового періоду. При позитивному значенні суми, розрахованої згідно з підпунктом 7.7.1 цього пункту, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у

строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду. При від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з підпунктом 7.7.1 цього пункту, ця сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди (в тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а при його відсутності – зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду [146]. При цьому підпункт 7.7.2 пункту 7.7 статті 7 Закону передбачав: якщо в наступному податковому періоді сума, розрахована згідно з підпунктом 7.7.1 цього пункту, має від'ємне значення, то: а) бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів (послуг); б) залишок від'ємного значення після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту кожного наступного податкового періоду лише в частині суми податку, фактично сплаченої отримувачем постачальникам товарів (послуг) та при імпорті і включається до розрахунку бюджетного відшкодування наступного звітного періоду; залишок від'ємного значення, за яким не проведено розрахунків з постачальниками, відображається в податковій декларації з податку на додану вартість окремим рядком для визначення суми податку, яка може підлягати відшкодуванню в частині сплачених сум податку в наступних звітних періодах [146].

Усупереч цим положенням Закону контролюючий орган на підставі акта позапланової виїзної перевірки платника податку, не беручи до уваги від'ємного значення з податку на додану вартість, зменшив своїми податковими повідомленнями-рішеннями суму бюджетного відшкодування. Правовою підставою зменшення останнього спірним податковим повідомленням-рішенням наведені положення підпунктів 7.7.2 і 7.7.4 пункту 7.7 статті 7 вказаного Закону. Порушення наведених норм полягає в завищенні (за висновком податкового органу) заявленої суми бюджетного

відшкодування за квітень 2009 р., яке виникло за рахунок від'ємного значення з податку на додану вартість, що декларувалось у березні 2009 р.

Із цього приводу Верховний Суд України у вищевказаній постанові відмітив, що контролюючий орган тлумачить положення абзацу «а» підпункту 7.7.1 пункту 7.7. статті 7 Закону таким чином, що умовою отримання бюджетного відшкодування поряд з надмірною сплатою податку є ще й отримання продукції отримувачем товарів у відповідному періоді. Суд погоджується з висновком судів попередніх інстанцій про помилковість такого тлумачення з огляду на положення підпункту 7.5.1 пункту 7.5 статті 7 Закону України «Про податок на додану вартість», за якими у випадку здійснення попередньої оплати за придбану продукцію право на податковий кредит з податку на додану вартість виникає на дату попередньої оплати [136].

При цьому контролюючий орган, не маючи можливості оскаржити таку аргументацію адміністративного суду і зловживаючи своїми правами й повноваженнями, вже в касаційній скарзі і протягом процедури касаційного оскарження змінив мотиви в обґрунтування прийнятого ним спірного податкового повідомлення-рішення на інші положення Закону України «Про податок на додану вартість» від 03 квітня 1997 року № 168/97-ВР. Верховний Суд України висловив свою позицію із цього приводу чітко і зрозуміло: інші посилання податкового органу на порушення судами, крім тих норм та обставин, викладених актом перевірки і покладених в основу прийняття спірного податкового повідомлення-рішення, є неприйнятними з огляду на частину другу статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України, за якою суб'єкт владних повноважень не може посилатися на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення. Касаційною скаргою в обґрунтування своєї позиції податковий орган зазначає норми матеріального права, які не визначені спірним податковим повідомленням-рішенням як зменшення суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість по декларації за квітень 2009 р. на суму 13 771 943 грн 00 коп. Така зміна

кваліфікації суб’єктом владних повноважень підстави прийняття рішення як акту індивідуальної дії в судових процедурах є неприйнятною з огляду на принцип правової визначеності, притаманний як судовим рішенням, так і рішенням суб’єктів владних повноважень. В іншому випадку це вже будуть інші правопорушення й за інших підстав, а запровадження позиції зміни підстав рішень після їх прийняття, як способу реалізації владних управлінських функцій, призведе до свавілля суб’єктів владних повноважень [136].

Дійсно, будь-яка зміна мотиву вже затвердженого контролюючим органом рішення (хоча б і його резолютивна частина й залишалась б такою ж самою) означає прийняття нового рішення й виникнення нових охоронних правовідносин. Якщо ж новий мотив останнього покладається в основу раніше винесеного рішення, це фактично винесення нового рішення «заднім числом», а це за своєю шкодою для охоронюваних податкових відносин є рівнозначним застосуванню зворотньої сили закону, що погіршує правове становище платника податків.

Варто відмітити, що подібне зловживання контролюючим органом у формі зміни мотивів прийнятого ним рішення, здійснене протягом процедури його судового оскарження, містить у собі подвійну шкоду для правомірності й законності податкових відносин, оскільки є фактичним способом штучного продовження процедури оскарження й затягування судового процесу. Це заважає своєчасному винесенню судових рішень і в умовах, коли це має місце до набуття законної сили рішенням суду, в такий спосіб відбувається відстрочення настання несприятливих для контролюючого органу податкових наслідків, що випливають із судового рішення. За таких обставин підвищена відповідальність щодо недопущення відповідних зловживань у судовому процесі покладається на судові органи, які мають виявити зловживання і вжити заходів для нівелювання його наслідків як для охоронюваних податкових правовідносин, так і конкретно в розрізі прав і

законних інтересів платників податків, проти яких спрямовано таке зловживання.

Отже, до основних форм зловживань з боку контролюючих органів в охоронних податкових правовідносинах належать зловживання правом на податковий контроль і проведення податкових перевірок платників податків. Серед них окремо треба виділити: а) зловживання при направленні письмового запиту платникові податків і незазначення в тексті письмового запиту про надання пояснень, документів і відомостей, які є джерелом інформації, й конкретних фактів, що свідчать про порушення цим платником податкового законодавства; б) зловживання у формі виходу за межі предмета податкової перевірки; в) зловживання у формі зміни мотивів прийнятих контролюючим органом індивідуальних рішень, що змінюють стан суб'єктивних прав та обов'язків. Ці різновиди зловживань контролюючими органами можуть як існувати окремо один від одного, так і об'єднюватись у рамках конкретних податкових правовідносин, завдаючи тим самим більшу шкоду податковим відносинам. При цьому можливими є й інші види і прояви зловживань, оскільки теоретично кожне окремо надане право контролюючому органу можна використати всупереч його призначенню й цілям податково-правововового регулювання, однак ми дослідили саме найтиповіші з них.

Практика податкового правозастосування свідчить про поширеність і подекуди навіть системність появи випадків окремих видів зловживань. Значна кількість і форм зловживань контролюючими органами в охоронних податкових правовідносинах з використанням останніх проти їх сутності і призначення є наслідком того, що такі правовідносини фактично стають останньою можливістю для контролюючих органів застосувати власні права й повноваження у конкретних податкових правовідносинах. І якщо в контролюючих органів виникає неправомірний інтерес до погіршення правового становища платника податків з одночасним збільшенням показників своєї діяльності, саме в охоронних податкових правовідносинах

найлегше поєднати виконання цими органами своїх контролюючих функцій з протиправними мотивами й інтересами, що маскуються під начебто правомірну форму виконання ними своїх прав і реалізації владних повноважень.

За таких умов, як доводить практика вітчизняного адміністративного судочинства, а також досвід інших країн, найбільш дієвим засобом захисту прав і законних інтересів платників податків стає судовий порядок оскарження прийнятих контролюючим органом рішень. Значна кількість зловживань у податкових правовідносинах з боку контролюючих органів підриває імідж держави, не дозволяє повноцінно використовувати її економічний потенціал, заважає притоку іноземних інвестицій. Усе це свідчить про потребу подальшої протидії зловживанням у досліджуваній сфері, в тому числі прямого законодавчого закріплення заборони на зловживання учасниками податкових відносин своїми правами і владними повноваженнями.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

З урахуванням викладеного, зробимо висновки до розділу в цілому.

1. Поділ податкових правовідносин на регулятивні й охоронні є безпосереднім наслідком класифікації будь-яких правових відносин за підставою функціонального призначення. Різновидами регулятивних відносин є загальнорегулятивні й конкретно-регулятивні відносини; в межах останніх задіяна переважна частина прав та обов’язків учасників податкових відносин.

2. Першоджерело зловживань з боку контролюючих органів своїми правами і повноваженнями знаходиться саме в тому змісті й у тих можливостях використання ними владних повноважень, які закладаються законодавцем у загальнорегулятивні податково-правові норми, що й визначають сутність, мету, цілі й особливості загальнорегулятивних податкових правовідносин.

3. На рівні конкретно-регулятивних податкових правовідносин найбільш виявляється імперативність останніх. У контролюючих органів з'являється широке коло відповідних прав і повноважень щодо платників податків, а разом із цим і практичні можливості для зловживання ними.

4. Отримання контролюючими органами можливостей вільного розсуду, застосування правових категорій на підставі їх імовірності для прийняття владних рішень з приводу обов'язків платників податків призводять до появи ризику зловживань з боку цих органів наданими правами й податковими повноваженнями. Як результат – має місце не тільки ускладнення податкового правозастосування, а й невиконання податковими нормами свого основного регулятивного призначення.

5. Узявши податковий обов'язок (у широкому розумінні) за основу поділу зловживань контролюючих органів у регулятивних податкових правовідносинах на окремі види, отримуємо три їх основні різновиди. Це зловживання контролюючими органами своїми правами при реалізації платником податку обов'язку: (а) з податкового обліку, (б) зі сплати податків і зборів, (в) з подання податкової звітності.

6. За представленою триланковою структурою комплексу податкового обов'язку платників податків і кореспондуючих ним прав і повноважень контролюючих органів можна дослідити зловживання останніми в регулятивних податкових правовідносинах у розрізі кожного окремого елемента системи оподаткування, тобто за кожним окремим податком або збором. На практиці зловживання цими органами своїми повноваженнями зазвичай стосуються найбільш значущих елементів системи оподаткування й тих податків, що формують найпотужніші канали податкових надходжень до Державного бюджету України, передовсім податку на додану вартість.

7. Одним із природних шляхів зменшення зловживань є зниження ставки податку на додану вартість при його адмініструванні і справлянні, адже пропорційно зменшенню сум коштів, що перерозподілюються через цей

податок, нівелюватиметься і протиправна заінтересованість учасників податкових відносин до зловживань у цій царині податкових відносин.

8. На прикладі адміністрування податку на додану вартість наведено основні блоки зловживань контролюючих органів у конкретно-регулятивних правовідносинах: 1) зловживання у процедурі реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних; 2) зловживання у процедурі відшкодування з бюджету податку на додану вартість; 3) зловживання у поновленні реєстрації особи як платника податку на додану вартість.

9. Урегулювання частини прав платників податку на додану вартість за процедурою реєстрації/зупинення реєстрації податкових накладних не тільки Податковим кодексом України, а й підзаконними нормативно-правовими актами постає однією з передумов виникнення зловживань з боку контролюючих органів у регулятивних податкових відносинах. Окрім ускладнення процедури правозастосування через велику кількості нормативних актів, це розширює можливості вільного розсуду контролюючих органів при прийнятті ними рішення щодо реєстрації податкових накладних, що й закладає основу для потенційних зловживань.

10. Варто рекомендувати вітчизняному законодавцеві здійснити належне регулювання всього комплексу відносин з реєстрації податкових накладних у рамках Податкового кодексу України як єдиного кодифікованого акта вітчизняного податкового законодавства. Це дозволить покращити рівень юридичної техніки і зберегти цілісність правового регулювання відносин, виникаючих як при сплаті податку на додану вартість, так і при його бюджетному відшкодуванні.

11. Реалізація права платників податків на бюджетне відшкодування відбувається з обов’язковим призначенням перевірки цього платника, отже, існує одночасно в межах регулятивних та охоронних податкових правовідносин. З урахуванням вихідної нерівності учасників податкових правовідносин це надає контролюючим органам практичних можливостей

створювати ситуації для утиску прав платників податків при бюджетному відшкодуванні, допускаючи при цьому зловживання наданими їм владними повноваженнями.

12. У межах регулятивних податкових правовідносин зловживання у сфері бюджетного відшкодування податку на додану вартість пов'язані з процедурою реєстрації і внесення даних до профільного реєстру, яким виступає Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування.

13. Значний обсяг даних і параметрів, що вносяться до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, а також можливість одночасного доступу до нього посадових осіб Державної фіскальної служби України й Державної казначейської служби, а також урегулювання порядку ведення цього Реєстру одночасно Податковим кодексом України й постановою Кабінету Міністрів України сприяють виникненню ситуацій, за яких при наявності всіх правомірних підстав для здійснення бюджетного відшкодування платники податків не мають змоги його отримати вчасно або в повному обсязі.

14. Відновлення реєстрації особи як платника податку на додану вартість несе ті самі правові наслідки, що й первісна реєстрація. Це надає особі можливості і права на складання податкових накладних, нараховувати податковий кредит і отримувати бюджетне відшкодування. Така реєстрація й поновлення її виступають правовстановлюючими юридичними фактами, за браком яких особа не зможе отримати бюджетне відшкодування податку на додану вартість. З урахуванням цих особливостей контролюючі органи стають заінтересованими в поновленні особи платником податку якомога пізніше, з більш пізньої дати, навіть незважаючи на рішення суду адміністративної юрисдикції.

15. Контролюючі органи можуть намагатися з формальних (і неправомірних) підстав відстроковувати дату поновлення реєстрації особи платником податку на додану вартість, посилаючись, наприклад, на ненадходження від особи відповідної заяви про поновлення на підставі

рішення суду або на незрозумілість судового рішення в частині строків поновлення. Разом із цим усі такі дії не можуть вважатися добросовісним користуванням контролюючими органами наданими їм правами щодо реєстрації особою як платника податку на додану вартість.

16. Способом протидії зловживанням при поновленні реєстрації особи платником податку на додану вартість може бути передбачення в законодавстві менш ускладненої процедури такої реєстрації, а також закріплення в ньому відповідальності контролюючих органів за затримку зазначеної процедури в певному відсотковому значенні від загального обсягу здійснених особою господарських операцій як постачальника товарів, робіт, послуг за звітний період у розрахунку на один день прострочення з поновлення реєстрації. Відповідне положення доцільно передбачити в пункті 183.9 статті 183 Податкового кодексу України.

17. Протидіяти зловживанням у конкретно-регулятивних податкових правовідносинах можна шляхом як покращання юридичної техніки, збільшення прозорості і зрозумілості податкового законодавства (зокрема, процедур адміністрування податків і зборів, переведення таких процедур на електронне адміністрування та їх подальше вдосконалення), так і підвищення рівня правової свідомості працівників контролюючих органів, проведення за участі останніх і платників податків семінарів з приводу застосування податкового законодавства.

18. За своєю сутність охоронні податкові правовідносини виникають як розвиток конкретно-регулятнивних правовідносин, однак при цьому підстави й наслідки виникнення конкретно-регулятивних та охоронних податкових правовідносин суттєво різняться. Останні виникають при небажаному розвитку відносин оподаткування, коли з’являється безпосередня потреба в охороні податкових відносин і в захисті публічного або законних приватних інтересів в оподаткуванні.

19. Охоронні податкові правовідносини і при адміністративному, і при судовому оскарженні не тільки виступають як владні відносини з

можливостями застосування державного примусу до учасників податкових відносин і з покладенням на останніх відповідних юридичних обов'язків, а й надають цим учасникам відповідні процесуальні права. Саме такі права нерідко дозволяють їм зловживати ними, утримуючи іншого учасника відносин оподаткування від учинення хоча й правомірних, але небажаних дій для особи, яка зловживає своїми правами.

20. Особливість охоронних податкових правовідносин у виді появи їх додаткового учасника – контролюючого органу вищестоящої інстанції або суду адміністративної юрисдикції – тягне за собою певний ризик виникнення зловживань у податкових відносинах також і з боку таких учасників. Техніко-юридична причина цих зловживань полягає в наявності доволі широкого кола податкових прав і повноважень цих органів при вирішенні ними податкового спору за участю платника податків й відповідного контролюючого органу.

21. Порівняно з регулятивними податковими відносинами існуючі процесуальні строки в охоронних податкових правовідносинах надають учасникам податкових відносин більше можливостей отримати відстрочення настання небажаних для них податкових наслідків. Тому одним з варіантів зменшення числа зловживань правами в межах охоронних податкових правовідносин є більш чітке регламентування процесуальних строків і скорочення їх тривалості.

22. Практика адміністративного судочинства свідчить, що зловживання контролюючими органами правом на застосування заходів державного примусу й ініціювання для цього виникнення охоронних податкових правовідносин можуть відбуватись у різних формах. Основним їх різновидом є зловживання правом на податковий контроль і проведення податкових перевірок платників податків як превентивних заходів державного примусу.

23. 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 форма останнього у виді проведення податкових перевірок пов'язана з виникненням охоронних податкових правовідносин, коли підставою проведення відповідної перевірки може бути виключно виявлені ознаки й інформація щодо неправомірної поведінки платника податку.

24. Контролюючі органи, зловживаючи своїм правом на направлення письмового запиту платникові податків, часто надсилають такий запит без відповідної правової підстави. У цьому полягає неправомірна поведінка з боку цих органів і зловживання своїми правами у формі незазначення в тексті письмового запиту про надання пояснень та документів відповідних відомостей, які є джерелом інформації, конкретних фактів, що свідчать про порушення податкового законодавства.

25. Варіацією зловживання з направленням письмового запиту є зазначення контролюючим органом про виявлення порушень податкового законодавства у взаємовідносинах платника податків з його контрагентом. Намагаючись витребувати документальне підтвердження операцій по цих взаємовідносинах, контролюючий орган направляє письмовий запит на підставі начебто наявних неузгоджень і порушень податкового законодавства, проте без зазначення жодної закріпленої Податковим кодексом України підстави для отримання інформації від платника податків.

26. Причиною таких зловживань є низька кваліфікація посадових осіб і працівників контролюючих органів, які лише таким методом і шляхом учинення власних неправомірних дій намагаються створити видимість правопорушень з боку платника податків. Це не тільки заважає податковому правозастосуванню й реалізації призначення охоронних податкових правовідносин, а й заважає нормальній господарській діяльності платника податків, не довзволяючи йому повноцінно сфокусуватися на ефективності господарських операцій, що тягне за собою зменшення податкових надходжень у майбутніх податкових періодах.

27. Зловживання контролюючим органом у межах охоронних податкових відносин є системними, коли він допускає декілька взаємопов'язаних неправомірних діянь і в рамках одного провадження неодноразово порушує законні права й інтереси платника податків. У цій ситуації має місце фактичний склад зловживань контролюючого органу: первісне вчинення зловживання у формі незазначення останніми у тексті письмового запиту про надання пояснень та документів відповідних фактів, що свідчать про порушення податкового законодавства, призводить до зловживання з призначенням документальної позапланової перевірки платника податків, яка, у свою чергу, викликає чергові зловживання цим органом з іншими наданими йому повноваженнями щодо застосування державного примусу й заходів фінансової відповідальності платника, що протиправно збільшують розмір його податкових зобов'язань перед бюджетами.

28. Формою зловживань в охоронних податкових правовідносинах з боку контролюючих органів є вихід за межі предмета проведеної ним податкової перевірки. Ці зловживання призводять до визнання будь-яких наслідків останньої такими, що позбавлені правових підстав. У разі нарахування штрафних санкцій і збільшення розміру узгоджених сум податкових зобов'язань на підставі рішення суду застосовуються заходи податкового правовідновлення на користь платників.

29. Наслідками зловживань контролюючих органів при визначенні предмета податкових перевірок є те, що платники податків і держава змушені нести витрати на забезпечення відновлення правопорядку в податкових відносинах. До того ж це небажано впливає на податкові надходження бюджетів, коли навіть за обставин первісно неправомірної поведінки платника податку і допущення ним порушення податкового законодавства при виконанні свого податкового обов'язку неправильне проведення й оформлення податкових перевірок і зловживання контролюючими органами призводять до визнання протиправним всього комплексу дій цих органів

щодо забезпечення надходжень до бюджетів сум податків, зборів, штрафних санкцій. У результаті до бюджету зазначені суми податкових зобов'язань платників податків або не надходять взагалі, або спочатку надходять, а потім за рішенням суду мають бути повернені платникам як безпідставно стягнуті.

30. Зміна контролюючим органом мотивів прийнятих ним рішень – ще одна форма зловживань з боку контролюючих органів у межах охоронних правовідносин. Будь-яка зміна мотиву (підстави) прийнятого цим органом рішення (хоча б і його резолютивна частина залишалась б такою ж самою) означає прийняття нового рішення й виникнення нових охоронних правовідносин. Якщо новий мотив покладається в основу раніше винесеного рішення, це фактично є затвердженням нового рішення «заднім числом», а це за своєю шкодою для охоронюваних податкових відносин рівнозначно застосуванню зворотньої сили закону, що погіршує правове становище платника податків.

31. Зловживання контролюючим органом у формі зміни мотивів (підстав) прийнятого ним рішення, здійснене протягом процедури його судового оскарження, містить у собі подвійну шкоду для податкових відносин, оскільки є засобом штучного продовження процедури оскарження й затягування судового процесу. Це заважає своєчасному винесенню судових рішень, а в умовах, коли це відбувається до набуття законної сили судовим рішенням, у такий спосіб відбувається відстрочення настання несприятливих для контролюючого органу податкових наслідків, що випливають з рішення суду. За таких обставин підвищена відповідальність з недопущення подібних зловживань покладається на судові органи, які мають виявити зловживання і вжити заходів до нівелювання його наслідків.

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 оподаткуванні 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 відрізняти від суміжних понять, як-то: а) правоворушення 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 ухилятися 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 тягаря 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 витоком 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 ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины : моногр. / отв. ред. Д. В. Винницкий. Санкт-Петербург : Изд. дом СПб. гос. ун-та ; Изд-во юрид. фак. СПбГУ, 2006. 376 с.

2. Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве : моногр. Москва : Юрид. лит., 1966. 187 с.

3. Алексеев С. С. Общая теория права : учеб. ; 2-е изд., перераб. и доп. Москва : ТК Велби ; Проспект, 2008. 576 с.

4. Алексеев С. С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2-х т. Т. 1: Основные вопросы общей теории социалистического права. Свердловск : Свердл. юрид. ин-т, 1972. 396 с.

5. Алексеев С. С. Собрание сочинений : в 10-ти т. Т. 3: Проблемы теории права : курс лекций. Москва : Статут, 2010. 781 с.

6. Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / пер. с франц. Т. А. Карлова ; под ред. И. А. Егорова. Москва : ТЕИС, 2001. 96 с.

7. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології : моногр. / В. Т. Білоус, В. П. Ніколаєв, А. О. Чугаєв. Ірпінь : Акад. ДПС України, 2003. 232 с.

8. Андрианов В. И. Судебная практика Швейцарии по ограничению предоставления налоговых льгот, предусмотренных Соглашениями об избежании двойного налогообложения. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 217–221.

9. Ахметшин Р. И. Доход как экономическая выгода: проблемы практики применения налогового законодательства. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 165–174.

10. Бахрах Д. Н. Индивидуальные субъекты административного права. *Гос-во и право*. 1994. № 3. С. 16–24.

11. Белов В. А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика : крит. анализ правопримен. практики. Москва : Волтерс Клувер, 2006. 96 с.

12. Белоусов А. В. История создания и практика судопроизводства Налогового суда США. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 56–66.

13. Бельский К. С. Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из пяти частей). *Гражданин и право*. 2006. № 1. С. 3–12.

14. Березин М. Ю. Налогообложение имущества в Германии. *Финансы и кредит*. 2014. № 18. С. 74–80.

15. Березин М. Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры : моногр. Москва : Волтерс Клувер, 2006. 640 с.

16. Бечко П. К., Захарчук О. А. Основи оподаткування : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2009. 168 с.

17. Болтенко О. А. Досудебная процедура разрешения налоговых споров в Великобритании. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 94–97.

18. Борисов Д. В. Проблемные поставщики как основание для отказа в возмещении НДС. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 255–266.

19. Буссе Р. Аспекты злоупотреблений, связанные с возмещением НДС, в Европейском Союзе. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 года* : сб. по матер. VII Междунар. науч.-практ. конф.

(г. Москва, 23–24 апр. 2010 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 184–189.

20. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : моногр. / за заг. ред. Л. Л. Тарангул ; Нац. ун-т ДПС України. Ірпінь ; Київ : Фенікс, 2012. 532 с.

21. Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. Ю. С. Шемшученка. Київ : Вид-во «Юридична думка», 2007. 992 с.

22. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2001. 1440 с.

23. Веніславський Ф. В. Зловживання правом в публічно-правовій сфері як загроза стабільності конституційного ладу України. *Унів. наук. зап*. 2009. № 3 (31). Хмельницький : Вид-во Хмельниц. ун-ту упр. та права, 2009. С.24–29.

24. Відповідальність за порушення норм фінансового законодавства. URL: lib.univd.edu.ua/?controller=service&action=downloadRep&id=98279 (дата звернення: 25.01.2019).

25. Воронова Л. К. Бюджетноправове регулювання в СРСР : моногр. Київ : Вища шк., 1975. 184 с.

26. Воронова Л. К. Фінансове право України : підруч. Київ : Прецедент ; Моя книга. 2006. 448 с.

27. Воротіна Н. В. Теоретичні питання податкового законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 1996. 24 с.

28. Гаврилюк Р. А. Функции налога: методологические подходы к определению. *Фин. право*. 2003. № 4. С. 34–38.

29. Гаджиев Г. А. Конституционные принципы рыночной экономики : развитие основ гражданского права в решениях Конституционного Суда Российской Федерации : моногр. Москва : Юристъ, 2004. 284 с.

30. Гвоздев С. В. Значение цели законодательного регулирования для определения степени обоснованности налоговой выгоды. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г.

Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 157–161.

31. Глуховский Я. Ю. Принцип справедливости в налогообложении: прошлое и настоящее. *Современные проблемы теории налогового права* : матер. Междунар. науч. конф. (г. Воронеж, 4–6 сент. 2007 г.) / под ред. М. В. Карасевой. Воронеж : ВГУ, 2007. С. 40–46.

32. Годме П. М. Финансовое право : учеб. / пер. и вступ. ст. Р. О. Халфиной. Москва : Прогресс, 1978. 430 с.

33. Головін Д. В. Правове регулювання територіальних податкових преференцій : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2016. 209 с.

34. Грачев А. В. Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием: бремя доказывания и ответственность. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 174–182.

35. Гурвич М. А. Советское финансовое право : учеб. Москва : Госюриздат, 1954. 356 с.

36. Гусева Т. А. Срок давности как средство защиты публичных интересов. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 года* : сб. по матер. VII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 23–24 апр. 2010 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 96–101.

37. Демин А. В. К вопросу об общих принципах налогообложения. *Журн. рос. права.* 2002. № 4. С. 54–62.

38. Демейер К. Бельгийский опыт борьбы со злоупотреблениями при использовании вычетов НДС / Kurt Demeyere. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 года* : сб. по матер. VII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 23–24 апр. 2010 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 190–201.

39. Демейер К. Досудебная процедура разрешения налоговых споров в правовой системи Бельгии / Kurt Demeyere. *Налоговые споры: опыт России*

и других стран : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 98–103.

40. Демейер К. Предотвращение налоговых злоупотреблений законодательством Бельгии / Kurt Demeyere. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 213–216.

41. Демейер К. Экономическая необходимость затрат по законодательству Бельгии / Kurt Demeyere. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 185–186.

42. Дерюгина Т. В. Пределы осуществления гражданских прав : моногр. Москва : Зерцало-М, 2010. 246 с.

43. Дерюгина Т. В. Принципы осуществления гражданских прав : моногр. Москва : Книгодел, 2010. 188 с.

44. Дзера О. В. Абсолютні права. URL: http://esu.com.ua/search_articles.php?
id=42247 (дата звернення: 22.01.2019).

45. Дмитрик О. О., Бех Г. В., Криницький І. Є. Фінансові правовідносини : підруч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 320 с.

46. Егоров А. Е. К вопросу об административном порядке разрешения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 70–74.

47. Елинский А. В. Зарубежный опыт разграничения законных и незаконных деяний в налоговой сфере. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 200–206.

48. Завьялова Т. В. Правовые подходы к оценке экономической обоснованности расходов при исчислении налога на прибыль. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 187–190.

49. Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 р. *Офіц. вісн. України*. 2008. № 93 (від 15 груд.). С. 89.

50. Загальна теорія держави і права : підруч. / за ред. В. В. Копєйчикова. Стер. вид. Київ : Юрінком Інтер, 1999. 320 с.

51. Загальна теорія держави і права : підруч. / за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. Харків : Право, 2002. 432 с.

52. Загальна теорія держави і права : підруч. / за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків : Право, 2010. 583 с.

53. Загальна теорія держави і права : підруч. / за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків : Право, 2011. 584 с.

54. Зарипов В. М. Законные способы налоговой экономии : моногр. Москва : ФБК-ПРЕСС, 2003. 176 с.

55. Захаров А. С. Налоговое право ЕС: применение положений против избежания налогов и злоупотреблений льготами. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 187–195.

56. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. *Временник Демид. юрид. лицея. Книга сорок четвертая.* Ярославль : Тип. Г. Фалька, 1887. 144 с.

57. Карасева М. В., Крохина Ю. А. Финансовое право : учеб. Москва : Изд. гр. «НОРМА – ИНФРА М», 2001. 288 с.

58. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р., № 2747-IV. *Відом. Верхов. Ради України.* 2005. № 35–36, № 37. Ст. 446.

59. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики : моногр. Москва : Манускрипт, 1993. 112 с.

60. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підруч. Київ : Юрінком Інтер, 1999. 736 с.

61. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 року. URL: zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_004 (дата звернення: 23.10.2018).

62. Конституція України від 28 червня 1996 р., № 254к/96-ВР. *Відом. Верхов. Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

63. Корнаухов М. В. Методология рассмотрения арбитражными судами споров об обоснованности налоговой выгоды. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 162–169.

64. Коровкин В. В. Основы теории налогообложения : учеб. пособ. Москва : Экономистъ, 2006. 575 с.

65. Костикова Е. Г. Законные интересы налогоплательщиков: некоторые вопросы теории. *Фин. право*. 2005. № 8. С. 27–29.

66. Кудряшова Е. В. Принцип нейтральности НДС в практике Конституционного Суда РФ 2009 г. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 года* : сб. по матер. VII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 23–24 апр. 2010 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 174 –178.

67. Кузнецов В. В. Практика и перспективы развития института апелляционного обжалования решений налоговых органов. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 88–93.

68. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : моногр. Москва : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.

69. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підруч. Харків : Право, 2012. 528 с.

70. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 2-х т. Т. 1: Общая часть / под ред. Д. М. Щекина. Москва : Статут, 2009. 863 с.

71. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Т. 1: Генезис налогового регулирования : в 2-х ч. Ч. 1. Харьков : Легас, 2002. 665 с.

72. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. Харьков : Легас, 2004. 600 с.

73. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Т. 3: Учение о налоге. Харьков : Легас ; Право, 2005. 668 с.

74. Кучерявенко Н. П., Храбров А. А. Налоговое право Украины : учеб. пособ. Симферополь : Фирма «Салта» ЛТД, 2012. 476 с.

75. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 210 с.

76. Ларо Д. Контроль за трансфертным ценообразованием в США / David Laro. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 183–186.

77. Ларо Д. О налоговых судах в США и других странах / David Laro. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 288–313.

78. Ларо Д. Процессуальные аспекты налоговых споров в США / David Laro. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 67–69.

79. Ларо Д. Развитие доктрин деловой цели и экономической сущности в США / David Laro. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 184–213.

80. Ларо М. Американский опыт применения судебных доктрин против ухода от уплаты налогов / Marlene Laro. *Налоговые споры: опыт*

России и других стран : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 207–209.

81. Ларо М. Вычет расходов при налогообложении доходов в США / Marlene Laro. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 263–267.

82. Ларо М. Процессуальные аспекты налоговых споров в разных странах / Marlene Laro. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 52–55.

83. Лебедев В. А. Финансовое право : учеб. в 2-х т. Т. 2. Москва : Статут, 2000. 460 с. (Серия «Золотые страницы финансового права России»).

84. Легендре К. Досудебное разрешение налоговых споров во Франции / Xenia Legendre. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 104–106.

85. Лист Державної фіскальної служби України від 16 вересня 2016 р. № 17715/6/99-99-15 03-02-15. URL: obolon.kyivcity.gov.ua/content/ponovlennya-u-reiestri-platnyka-pdv.html (дата звернення: 04.03.2019).

86. Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : моногр. Харків : Право, 2010. 304 с.

87. Лучковська С. І. Фінансове право : навч. посіб. Київ : КНТ, 2010. 296 с.

88. Лыкова Л. Н., Букина И. С. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для магистров. Москва : Юрайт, 2013. 428 с.

89. Львов Д. М. Курс финансового права : учеб. Казань : Тип. Казан. ун-та, 1887. 537 с.

90. Макаров О. Г. Особенности доказывания в налоговых спорах, связанные с толкованием правовых норм. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 97–111.

91. Малиновский А. А. Злоупотребление субъективным правом (Теоретико-правовое исследование). Москва : Юрлитинформ, 2007. 352 с.

92. Малько А. В. Проблемы льгот и поощрений в праве. *Проблемы теории государства и права* : учеб. пособ. / под. ред. М. Н. Марченко. Москва : Юристъ, 2002. 656 с.

93. Матузов Н. И. Права человека и общерегулятивные правоотношения. *Правоведение*. 1996. № 3. С. 37–46.

94. Матузов Н. И. Правовая система и личность : моногр. Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1987. 294 с.

95. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права : учеб. ; 3-е изд. Москва : Дело АНХ, 2009. 528 с.

96. Медведев А. Н., Медведева Т. В. Деловая цель в условиях финансового кризиса. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 167–180.

97. Михайлова О. Р. Оценка счетов-фактур в спорах о возмещении НДС. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 95–96.

98. Музика-Стефанчук О. А. Фінансове право : навч. посіб. ; 3-тє вид., допов. і перероб. Київ : Атіка. 2007. 264 с.

99. Нагорная Э. Н. Практические вопросы доказывания в налоговых спорах. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 116–119.

100. Нагорная Э. Н. Признание арбитражным судом налоговой выгоды необоснованной. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 года* : сб. по матер. VII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 23–24 апр. 2010 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 157–163.

101. Нагорная Э. Н. Требования к доказательствам по спорам о НДС. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 91–94.

102. Налоговое право : учеб. / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Юристъ, 2003. 591 с.

103. Налоговое право. Общая часть : учеб. и практикум для акад. бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. Москва : Изд-во Юрайт, 2014. 760 с. (Серия : Бакалавр. Академический курс).

104. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М. В. Карасева, Д. М. Щекин. Москва : Волтерс Клувер, 2009. 336 с.

105. Налоговые реформы. Теория и практика – 2010 / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 519 с.

106. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 г., № 117-ФЗ. URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165 (дата звернення: 26.02.2019).

107. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г., № 146-ФЗ. URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671 (дата звернення: 26.02.2019).

108. Налогообложение: теории, проблемы, решения / под общ. ред. В. П. Вишневского. Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.

109. Наумов О. А. Возмещение судебных расходов по налоговым спорам. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II

Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 147–156.

110. Орлов М. Ю. Доказательства по спорам о НДС в новых условиях. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 48–51.

111. Орловская Е. А. Экономическая оправданность расходов в налоговом праве Германии: подходы, выработанные судебной практикой. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 191–200.

112. Орлюк О. П. Фінансове право : підруч. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.

113. Остерло Л., Джобс Т. А. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ / пер. с нем. И. Калинина. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2003 года*. Москва : Статус-Кво, 2004. С. 77–104.

114. Очерки финансово-правовой науки современности : моногр. / под. общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. Москва ; Харьков : Право, 2011. 592 с.

115. Пепеляев С. Г. Налоги: реформы и практика : моногр. Москва : Статут, 2005. 287 с.

116. Пепеляев С. Г. О развитии практики вызскания с государственных органов ущерба, причиненного их неправомерными действиями. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 268–275.

117. Пепеляев С. Г. Основы налогового права : учеб.-метод. пособ.

Москва : Инвест Фонд, 1995. 496 с.

118. Пепеляев С. Г. Современные способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 112–133.

119. Перерозподіл ВВП через бюджет-2018 планується на рівні цього року. URL: www.ukrinform.ua/rubric-economy/2326223-pererozpodil-vvp-cerez-budzet2018-planuetsa-na-rivni-cogo-roku.html (дата звернення: 08.10.2018).

120. Першутов А. Г. Проблемы налогового администрирования, порождаемые досудебным порядком обжалования решений налоговых органов. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 52–53.

121. Першутов А. Г. Роль арбитражных судов в разрешении налоговых споров и в развитии законодательства. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 28–32.

122. Петрова Г. В. Финансовое право : учеб. Москва : ТК Велби, 2006. 280 с.

123. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : моногр. / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін. ; за ред. З. С. Варналія. Київ : Знання України, 2008. 675 с.

124. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230 (від 4 груд.).

125. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2-х ч. Ч. 1. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. 704 с.

126. Поліщук О. Повернення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Праця і зарплата*. 2013. № 32. URL: parusconsultant.com/?doc=08Q77561B5 (дата звернення: 29.01.2019).

127. Попова С. С. Критерии определения экономической обоснованности затрат. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 157–161.

128. Поротикова О. А. Проблема злоупотребления субъективным гражданским правом : моногр. ; 2-е изд., испр. и доп. Москва : Волтерс Клувер, 2008. 280 с.

129. Порохов Е. В. Судебное нормотворчество и акты судов как источник налогового права Республики Казахстан. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 144–164.

130. Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств : учеб. пособ. Алматы : Жеті жарғы, 2001. 168 с.

131. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 7 лютого 2019 р. за справою № 813/2716/17; адміністративне провадження № К/9901/28565/18. URL: www.reyestr.court.gov.ua/Review/79671346 (дата звернення: 25.02.2019).

132. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13 червня 2018 р. за справою № 826/623/13-а; адміністративне провадження № К/9901/453/18. URL: www.reyestr.court.gov.ua/Review/74768046 (дата звернення: 25.02.2019).

133. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 14 червня 2018 р. за справою № 812/1028/17; адміністративне провадження № К/9901/685/17. URL: www.reyestr.court.gov.ua/Review/74718201 (дата звернення: 25.02.2019).

134. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15 червня 2018 р. за справою № 817/98/16; адміністративне провадження № К/9901/19536/18. URL: www.reyestr.court.gov.ua/Review/74718270 (дата звернення: 25.02.2019).

135. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 березня 2018 р. за справою № 826/12990/14; адміністративне провадження № К/9901/4478/18. URL: www.reyestr.court.gov.ua/Review/72867080 (дата звернення: 05.03.2019).

136. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25 травня 2018 р. за справою № 2а-28/10/ 0870; адміністративне провадження № К/9901/25122/18 URL: www.reyestr.court.gov.ua/Review/74262269 (дата звернення: 26.02.2019).

137. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 27 червня 2017 р. за справою № 2а-6549/11/1470. URL: reyestr.court.gov.ua/Review/67721341 (дата звернення: 05.03.2019).

138. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29 серпня 2018 р. за справою № 820/2541/15; адміністративне провадження № К/9901/8114/18. URL: www.reyestr.court.gov.ua/Review/7616553 (дата звернення: 25.02.2019).

139. Постанова Львівського окружного адміністративного суду від 13 січня 2011 р. за справою № 2а-3376/10/1370. URL: reyestr.court.gov.ua/ Review/13685397 (дата звернення: 05.03.2019).

140. Постанова Європейського суду з прав людини від 6 квітня 2000 р. у справі «Фліммeнос проти Греції». URL: hudoc.echr.coe.int/sites/eng/ pages/search.aspx?i=001-58561 (дата звернення: 12.10.2018).

141. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 г., № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в

абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Варм”». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_86286 (дата звернення: 26.02.2019).

142. Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів : Закон України від 3 жовт. 2017 р., № 2147-VIII. *Відом. Верхов. Ради України*. 2017. № 48. Ст. 436.

143. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 груд. 2016 р., № 1797-VIII. *Голос України*. 2016. № 251 (від 31 груд.).

144. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова Кабінету Міністрів України від 21 лют. 2018 р., № 117. *Уряд. кур’єр*. 2018. № 46 (від 7 берез.).

145. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 25 січ. 2017 р., № 26. *Уряд. кур’єр*. 2017. № 19 (від 1 лют.).

146. Про податок на додану вартість : Закон України від 3 квіт. 1997 р., № 168/97-ВР. *Відом. Верхов. Ради України*. 1997. № 21. Ст.156.

147. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби : інформ. лист Вищ. адмін. суду України від 20 лип. 2010 р., № 1112/11/13-10. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1112760-10 (дата звернення: 05.03.2019).

148. Проблемы теории государства и права : учеб. пособ. / под. ред. М. Н. Марченко. Москва : Юристъ, 2002. 656 с.

149. Протокол № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. URL: zakon2.rada.gov.ua/laws/ show/994_535 (дата звернення: 19.12.2018).

150. Процессуальные особенности рассмотрения налоговых споров. Вопросы добросовестности налогоплатедьщика и злоупотребления им своими правами при исполнении налоговой обязанности. Москва : Европ. комиссия, 2006. 154 с.

151. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособ. Москва : ИНФРА, 1996. 192 с.

152. Радченко С. Д. Злоупотребление правом в гражданском праве России : моногр. Москва : Волтерс Клувер, 2010. 224 с.

153. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное / пер. с англ. ; предисл. П. Н. Клюкина. Москва : Эксмо, 2007. 960 с. (Антология экономической мысли).

154. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Галл проти Угорщини» від 25.06.2013 р. URL: hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-121777 (дата звернення: 23.10.2018).

155. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Н.К.М. проти Угорщини» від 14.05.2013 р. URL: hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-119704 (дата звернення: 05.03.2019).

156. Рішення Конституційного Суду України від 25 листопада 1997 р., № 9-зп. *Офіц. вісн. України*. 1998. № 1 (від 22 січ.). С. 169.

157. Рішення Конституційного Суду України від 25 січня 2012 р., № 3-рп/2012. *Офіц. вісн. України*. 2012. № 11 (від 17 лют.). С. 135.

158. Рішення Суду Європейського союзу у справі «Телеос та ін.» від 27 вересня 2007 р., № С-409/04. URL : www.jurion.de/urteile/eugh/2007-09-27/c-409_04 (дата звернення: 05.03.2019).

159. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского права : моногр. Москва : Гос. изд-во юрид. лит., 1960. 192 с.

160. Савсерис С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве : моногр. Москва : Статут, 2007. 191 с.

161. Сасов К. А. Кризис российского налогового правосудия. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 51–62.

162. Сасов К. А. О допустимости доказательств налоговых правонарушений. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 37–47.

163. Сасов К. А. Роль правовых позиций Конституционного Суда РФ в толковании новых налоговых правил. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 года* : сб. по матер. VII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 23–24 апр. 2010 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 164–173.

164. Свод английского гражданского права : учен. тр. Вып. IV. Общая часть. Обязательственное право / под ред. Э. Дженкса. Москва : Юрид. изд-во НКЮ СССР, 1941. 304 с.

165. Сергеев Е. В. Защита прав налогополательщиков в сделках с недобросовестными контрагентами. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2009 года* : сб. по матер. VII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 23–24 апр. 2010 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 179–183.

166. Серебрянський Д. М. Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах : дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01. Ірпінь, 2006. 254 с.

167. Семчик О. О. Принципи публічної фінансової діяльності як системоутворюючі поняття фінансового права. *Альманах права*. 2012. № 3. С. 434□438.

168. Скакун О. Ф. Теория государства и права : учеб. Харьков : Консум, 2000. 691 с.

169. Скакун О. Ф. Теория государства и права (Энциклопедический курс) : учеб. Харьков : Эспада, 2005. 720 с.

170. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підруч. Харків : Консум, 2001. 656 с.

171. Скакун О. Ф. Теорія права і держави : підруч. ; 2-ге вид. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2010. 520 с.

172. Смирнов Д. А., Лайченкова Н. Н. Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования. *Налоги*. 2007. № 5. С. 22–27.

173. Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.14. Саратов, 2011. 58 с.

174. Советское финансовое право : учеб. / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. Москва : Юрид. лит., 1982. 423 с.

175. Советское финансовое право : учеб. / под ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. Москва : Юрид.лит., 1987. 464 с.

176. Соколов А. А. Теория налогов : моногр. Москва : ООО «ЮрИнфор-Пресс», 2003. 506 с.

177. Соколов Д. В. Принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию конституционных принципов в налоговой системе РФ и информирование участников налоговых отношений об их правах и обязанностях. *Налоги*. 2006. № 1. С. 15–21.

178. Соколовська А. Економічна функція держави та особливості її виконання в Україні. *Економіка України*. 2008. № 3. С. 20–33.

179. Суругин Д. Н. Процессуальные аспекты досудебного обжалования решений налоговых органов. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–

14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 89–112.

180. Тарангул Д. О. Пільги в системі податкового регулювання України. *Наук. вісн. Нац. ун-ту ДПС України*. 2007. № 4. С. 85–95.

181. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : моногр. Ірпінь : Акад. ДПС України, 2003. 286 с.

182. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько ; 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Юристъ, 2000. 776 с.

183. Теория и история налогообложения : моногр. / под ред. И. А. Майбурова ; 2-е изд., перераб. и доп. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 402 с.

184. Теория юридического процесса : моногр. / под общ. ред. В. М. Горшенева. Харьков : Вища шк., 1985. 192 с.

185. Теорія держави і права : підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. / за ред. О. В. Петришина. Харків : Право, 2014. 368 с.

186. Тимофеев Е. В. Предмет доказывания в спорах об обоснованности налоговой выгоды. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 120–133.

187. Тихомиров Ю. А. Публичное право : учеб. для юрид. фак. и вузов. Москва : Изд-во БЕК, 1995. 496 с.

188. Толкачев Д. Д. Судебные доктрины и процесс доказывания в налоговых спорах. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 75–84.

189. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право : сравнительно-правовое исследование. Москва : НОРМА-ИНФРА-М, 2001. 336 с.

190. Тупанчески Н. Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве (Tax evasion in the comparative law) : моногр. Москва : Юнити ; Закон и право, 2001. 246 с.

191. Тютин Д. В. Нормативное регулирование правоотношений при уплате налогов. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 134–138.

192. Философия. Философия и методология науки (понятия, категории, проблемы, школы, направления) : терминологический словарь-справочник. Москва ; Берлин : Директ-Медиа, 2017. 276 с.

193. Финансовое право : учеб. / отв. ред. Н. И. Химичева ; 4-е изд., перераб. и доп. Москва : Норма, 2008. 768 с.

194. Финансовое право : учеб. / под ред. С. В. Запольского. Москва : Рос. акад. правосудия ; Эксмо, 2006. 640 с

195. Финансы : учеб. / под ред. В. М. Родионовой. Москва : Финансы и статистика, 1995. 432 с.

196. Фінансове право : підруч. / М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін. Харків : Право, 2013. 398 с.

197. Фінансове право України : навч. посіб. (за вимогами кредитно-модульної системи організації навч. процесу) / за ред. Л. К. Воронової. Київ : Правова єдність, 2009. 393 с.

198. Фоминова Н. А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.14. Москва, 2009. 25 с.

199. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : моногр. Москва : Юрид. лит., 1974. 348 с.

200. Химичева Н. И. Правовые основы бюджетного процесса в СССР / ред. И. А. Маврина. Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1966. 43 с.

201. Хміль М. М. Види зловживань правом за законодавством України. *Вісн. Харків. нац. ун-ту внутр. справ*. 2004. Вип. 25. С. 162–166.

202. Хміль М. М. Принцип неприпустимості зловживання правом (теоретико-правові аспекти) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2005. 19 с.

203. Худяков А. И. Основы теории финансового права : моногр. Алма-Ата : Жеті Жарғы, 1995. 288 с.

204. Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан: Особенная часть : учеб. Алматы : НОРМА-К, 2002. 344 с.

205. Цветков И. В. Методология разрешения налоговых споров. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 19–27.

206. Цветков И. В. Рассмотрение в арбитражных судах дел о налоговой выгоде. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. III Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 13–14 нояб. 2009 г.)/ под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2010. С. 37–50.

207. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р., № 435-IV. *Відом. Верхов. Ради України.* 2003. №№ 40–44. Ст.356.

208. Щекин Д. М. Законодательные подходы к разграничению налогового планирования и уклонения от уплаты налогов в России и странах СНГ. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 12–13 ноября 2007 г.) / сост. М. В. Завязочникова ; под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. С. 134–137.

209. Щекин Д. М. Использование решений европейских судов при разрешении налоговых споров в России. *Налоговые споры: опыт России и других стран* : сб. по матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 21–22 нояб. 2008 г.) / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2009. С. 37–51.

210. Щекин Д. М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть) : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2008. 412 с.

211. Юлдашев А. Р. Финансовые суды в Германии : моногр. Москва : Анкил, 2000. 129 с.

212. Юридична енциклопедія : в 6-ти т. / голов. ред. Ю. С. Шемшученко. Т. 1 : А–Г. Київ : Укр. енцикл., 1998. 672 с.

213. Юридична енциклопедія : в 6-ти т. / голов. ред. Ю. С. Шемшученко. Т. 2 : Д–Й. Київ : Укр. енцикл., 1999. 744 с.

214. Юридична енциклопедія : в 6-ти т. / голов. ред. Ю. С. Шемшученко. Т. 3 : К–М Київ : Укр. енцикл., 2001. 792 с.

215. Юридична енциклопедія : в 6-ти т. / голов. ред. Ю. С. Шемшученко. Т. 4 : Н–П. Київ : Укр. енцикл., 2002. 720 с.

216. Юстус О. И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.12. Саратов, 1997. 179 с.

217. Явич Л.С. Право и общественные отношения. Основные аспекты содержания и формы советского права : моногр. Москва : Юрид. лит., 1971. 152 с.

218. Bagley C. E. Managers and the Legal Environment: Strategies for the 21st Century / Constance E. Bagley. 9th Ed. Mason, Ohio : Cengage Learning, 2018. 944 p.

219. Margairaz A. La fraude fiscale et ses succédanés. Comment on échappe à l'impôt... / André Margairaz. Lausanne : Aigle, 1972. 534 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях:

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.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації :

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

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. (усна доповідь з публікацією тез).

Додаток Б

КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Україна, 69002 м. Запоріжжя, Жуковського, 70 "Б"
тел. (061) 764-57-15
(0612) 63-99-73
факс (061) 764-57-15
(061) 220-10-02

CLASSIC PRIVATE UNIVERSITY
70 "B", Zhukovskogo st., 69002 Zaporizhja, UKRAINE
tel. (061) 764-57-15
(0612) 63-99-73
fax (061) 764-57-15
(061) 220-10-02

№ 08/19-07 «04» березня 2019 р.

АКТ

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Сахно Дмитра Сергійовича, на тему
«Зловживання правом у податкових правовідносинах»
на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю
12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

До Класичного приватного університету надійшли матеріали дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Сахно Дмитра Сергійовича на тему «Зловживання правом у податкових правовідносинах» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Класичний приватний університет цим актом підтверджує впровадження в навчальний процес результатів дисертаційного дослідження Сахно Дмитра Сергійовича на тему «Зловживання правом у податкових правовідносинах». Основні положення й висновки дисертації Д. С. Сахно використовуються викладачами адміністративного та фінансового права при підготовці текстів лекцій та проведенні практичних занять з навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право».

Перший проректор
з науково-педагогічної
та наукової роботи,
д.е.н., д.ю.н., професор О.В. Покатаєва

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

61057, м. Харків, вул. Пушкінська, 46, тел. (057) 702-86-04, факс (057) 706-14-84
E-mail: gu.kh@sfs.gov.ua; сайт: www.kh.sfs.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 39599198

№2549/С/20-40-13-01 від 6.03.2019

на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Сахно Дмитра Сергійовича
на тему: «Зловживання правом у податкових правовідносинах»
за спеціальністю 12.00.07 — адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Матеріали дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Сахно Дмитра Сергійовича на тему: «Зловживання правом у податкових правовідносинах» викликає неабиякий інтерес з точки зору практичних моментів реалізації напрацювань автора.

Основні положення й висновки дисертаційного дослідження Сахно Д.С. використовуються співробітниками ГУ ДФС у Харківській області при проведенні методичних семінарів та круглих столів з питань виявлення проблемних питань реалізації прав як платників податків так і суб'єктів владних повноважень.

Заступник начальника
ГУ ДФС у Харківській області **І. САГАЙДАК**

К ГУ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ
2549/С/20-40-13-01 від 06.03.2019

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ДЕРЖАВНОГО БУДІВНИЦТВА ТА МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ
61002, м. Харків, вул. Чернишевська, 80; тел. (факс) 057 700-36-69

« 12 » 03.2019 № 57/2

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження Сахна Дмитра Сергійовича на тему «Зловживання правом у податкових правовідносинах», поданого на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Науково-дослідний інститут державного будівництва та місцевого самоврядування Національної академії правових наук України цією довідкою засвідчує, що матеріали дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Сахна Дмитра Сергійовича «Зловживання правом у податкових правовідносинах», поданого на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовуються співробітниками Інституту в процесі здійснення науково-дослідної діяльності. Зокрема, під час розробки фундаментальної теми «Ефективізація юридичних гарантій прав людини в Україні (загальнотеоретичні аспекти)» (РК УкрІНТЕІ № 0117U002506) використані пропозиції Д. С. Сахна щодо вдосконалення юридичних гарантій протидії зловживанню правом суб'єктами податкових правовідносин в Україні.

Директор НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України, доктор юридичних наук, професор, член-кореспондент НАПрН України **С.Г. Серьогіна**

УКРАЇНА НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ДЕРЖАВНОГО БУДІВНИЦТВА ТА МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ №25858474 Місто Харків

НАРОДНИЙ ДЕПУТАТ УКРАЇНИ
КРИШИН ОЛЕГ ЮРІЙОВИЧ
01008, м. Київ, вул. Грушевського, 5

№ 34/05-03/2019/ВД-1 «05» березня 2019 р.

ДОВІДКА
про впровадження у правотворчу діяльність результатів
дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України
Сахна Дмитра Сергійовича на тему
«Зловживання правом у податкових правовідносинах»

Довідка засвідчує, що результати дисертаційної роботи Сахна Дмитра Сергійовича «Зловживання правом у податкових правовідносинах» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовуються Комітетом Верховної Ради України з питань податкової та митної політики при підготовці пропозицій з удосконалення чинного податкового законодавства України.

Секретар Комітету Верховної Ради України
з питань податкової та митної політики О.Ю. Кришин