

*Гетманцев Д. О.,  
доктор юридичних наук,  
професор кафедри фінансового права  
юридичного факультету*

*Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

## ДО ПИТАННЯ ПРО ЗЛОВЖИВАННЯ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ СВОЇМИ ПРАВАМИ

**Анотація.** Статтю присвячено проблемам правового регулювання протидії такому складному й неоднозначному явищу, як ухилення від оподаткування. Автор, спираючись на праці вітчизняних та іноземних дослідників, аналізує загальнофілософські підходи до ухилення від оподаткування, намагаючись дати відповідь на складне й багатогранне питання про моральність ухилення від оподаткування залежно від тих або інших обставин.

**Ключові слова:** податкова шикана, ухилення від оподаткування, зловживання правами, податок.

**Постановка проблеми.** Податок, напевно, є однією з найцікавіших і найсуперечливіших категорій не лише фінансового права, а й права взагалі. Навряд чи серед нас можна знайти таку людину, яка так чи інакше, хоча б на побутовому рівні, не замислювалась би над цим явищем, його витокami та юридичними, економічними й етичними підставами оподаткування, над витокami права держави вимагати сплати податків, над етичністю ухилення від оподаткування та обґрунтованістю відповідальності за порушення податкового законодавства.

Актуальність теми оподаткування для суспільства пояснюється людською природою. Ще Н. Макіавеллі говорив, що люди швидше пробачать смерть батька, ніж втрату майна. Тому повною мірою усвідомлюючи необхідність оподаткування для цивілізованого буття суспільства та існування держави, людина кожного разу, сплачуючи податок, відчуває певний, можливо, і підсвідомий дискомфорт. Саме тому, використовуючи різні доступні способи для зменшення податкового тягаря, людині так просто (порівняно з іншими правопорушеннями) знайти етичне виправдання своїх протиправних дій. І саме цим пояснюється, вочевидь, високий рівень лояльності будь-якого суспільства до податкових правопорушень, особливо помітний у країнах молодих демократій. Адже саме тут набагато складніше знайти людину, яка не ухилялася від оподаткування, ніж податкового правопорушника.

У таких країнах, до яких ми безперечно відносимо й нашу Батьківщину, ухилення від оподаткування сприймається нормально, як щось буденне, що є невід'ємною частиною життя людини, щось, що викликає не осуд, а навпаки, повагу в суспільстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Зауважимо, що феномен етичного виправдання ухилення від оподаткування широко розповсюджений також у розвинених країнах світу, незважаючи на те, що протягом останніх тридцяти років такі країни прийняли низку документів і декілька правових доктрин, спрямованих на протидію не лише нелегальному ухиленню від оподаткування, а й легальній оптимізації податкового тягаря або зловживанню платником своїми правами. І в цих країнах податкові правопорушення викликають найменший осуд суспільства порівняно з іншими різновидами девіантної поведінки.

Насправді є досить небагато правопорушень, які не могла б виправдати людина з точки зору моралі.

Давайте дамо собі відповідь на питання, чи є крадіжка майна (а ухилення від оподаткування з економічної точки зору мало чим відрізняється від викрадення майна) аморальною? Безперечно. Переконані, що жоден читач навіть не буде намагатися сперечатися із цим, як і з тим, що крадіжка є аморальною. А чи буде моральною крадіжка хліба голодним? А крадіжка хліба для годування голодних дітей? А крадіжка хліба для рятування дитини від голодної смерті? Зверніть увагу, як відверто злочинне діяння легко перетворюється на моральний подвиг, лише зважаючи на мотиви й цілі його вчинення. Однак мотиви є категорією суб'єктивною, що визначається тією особою, яка її застосовує, залежить від історичних обставин, контексту дій суб'єктів відносин і безперечно загальноприйнятих у суспільстві моральних норм, у тому числі прикладом успішних членів конкретного суспільства.

Як ще декілька століть тому хабар був звичайним елементом вирішення спорів у судах країн Європи, так і сьогодні ухилення від оподаткування є звичним елементом бізнесової поведінки українських підприємців. Більше того, оптимізація податку береться в розрахунок рентабельності бізнесу, а відсутність механізмів оптимізації тягне за собою зменшення конкурентоздатності бізнесу порівняно з іншими.

Цікавою є позиція відомого американського дослідника Р. МакГі, який у своїй роботі «Етика ухилення від оподаткування» виділяє три основні погляди, що сформувалися протягом століть, на проблему етичності ухилення від оподаткування.

Перший полягає у визнанні аморальності ухилення від оподаткування завжди або в переважній більшості випадків. Зазначений погляд має три підходи. Перший підхід, притаманний демократіям, полягає в тому, що громадяни зобов'язані сплачувати державі ті податки, які держава вимагає без винятків. Другий підхід зобов'язує сплачувати податок з огляду на те, що індивідуум має зобов'язання перед іншими членами суспільства, адже всі повинні оплачувати ті послуги, які вони отримують від держави, а особа, яка ухиляється від оподаткування, перекладає свій обов'язок на інших членів суспільства. Третій підхід полягає в тому, що всі ми маємо обов'язок сплачувати податок перед Богом, який зобов'язав нас їх сплачувати [1]. Зауважимо, що цей підхід характерний для релігійних кіл, однак навіть серед них не є безспірним, адже прямого свідчення обов'язку сплачувати податок ми не знаходимо ні в Біблії, ні в Корані, тому зазначена теза є скоріше продуктом тлумачення релігійних першоджерел, яке також не є однозначним.

Другий погляд представлений анархічною теорією, відповідно до якої відсутній будь-який обов'язок зі сплати податку, зважаючи на нелегітимність самої держави, яка є простим злодієм, що не має морального права вимагати від когось чого-небудь. Держава є нічим іншим, як мафією, яка під виглядом демократії обирає своїх лідерів народом [2]. Таким чином, між оподаткуванням і крадіжкою ставиться знак рівності. Погодьтеся, якщо виходити зі ставлення більшості українських грома-

дян до оподаткування сьогодні, то може здатися, що Україна – це країна, де анархізм є превалюючою ідеологією.

Третій погляд полягає в тому, що етичність ухилення від оподаткування залежить від певних конкретних обставин. Наприклад, дослідники вважають аморальною сплату податків фашистському режиму або певних цільових податків, якщо мета використання отриманих державою коштів є аморальною. Цю позицію підтримує і сам автор [3].

Р. МакГі вже в іншому дослідженні по-різному визначає особливості етики ставлення до ухилення від оподаткування в країнах, що розвиваються, та в розвинених країнах.

Основними виправданими факторами ухилення від оподаткування в усіх країнах Р. МакГі називає такі:

- надто високі ставки податків;
- значна частина податкових надходжень марнується, розбазарюється;
- невелика ймовірність «попастися» на ухиленні;
- на гроші платників ведеться несправедлива війна;
- податкова система несправедлива в цілому;
- у середньому податкові ставки не дуже високі через те, що уряд збирає з одних соціальних груп високі податки, а з других – низькі. У такому разі етично ухилятися групам із високим рівнем оподаткування.

Водночас двома основними причинами морального виправдання ухилення від оподаткування у країнах, що розвиваються, Р. МакГі називає відсутність дієвого механізму адміністрування податків та відсутність відчуття громадянами морального обов'язку сплачувати податок корумпованому уряду, який не забезпечує надання державних послуг на належному рівні [4].

Автори монографії «Морально-етичні імперативи податків та оподаткування» визначають три основні теоретичні концепції нелегального ухилення.

*Економічна концепція*, яка виходить із передумови, що економічно раціональну поведінку мотивують міркування затрат і вигод, тому, приймаючи рішення ухилятися від оподаткування, платник розраховує, що очікувана вигода має перевищувати можливі невідгоди та втрати від кримінального переслідування. Ухиляючись, беруть до уваги принаймні три умови: висоту податкових ставок, міру й форму покарання, ймовірність розкриття злочину. Чим умови вищі й суворіші, тим менший потяг ухилятися. Важлива складова економічного обґрунтування ухилення – інтерпретації взаємодії платників і фіскального відомства на основі теорії ігор, теорії часткової та загальної рівноваги, теорії вибору в ризикових обставинах.

*Психологічна концепція*, яка всупереч економічній позиції визначає, що платники – не аморальні, ризикові максимізатори корисності. Психологічно цілком допустимо, що на індивідуальному рівні навіть антизаконне ухилення може мати моральне виправдання. Люди керуються ідеями й цінностями, через які фільтрують свої емоції та вчинки, оцінюють можливі наслідки. Психологічне походження мають такі причини ухилення: сила звички, інерція поведінки, мимовільне (спонтанне) ухилення (навіть не маючи такого наміру, платник, скажімо, може запустити облік доходів і в результаті порушити закон через неорганізованість). Нарешті, будь-що може статися внаслідок непередбачуваної суб'єктивної реакції. Ухилятися можуть із відчаю, на зло, з почуття протесту, як можуть не ухилятися навіть за сприятливих умов, адже індивідуальна психіка – загадковий феномен людського духу.

*Соціологічна концепція*, за якою причини поведінки вбачають у соціальній системі, пояснюють ухилення впливом тих людей, із якими потенційні неплатники податків повсякденно спілкуються, і дією тих сил та обставин, серед яких знаходять-

ся. З такого погляду покарання й заохочення не обмежуються одними законами. Платники живуть і діють не в ізоляції, а в суспільному середовищі, члени якого також впливають на поведінку, підтримують чи осуджують певні вчинки. За своїм значенням вплив соціального оточення може бути не меншим від впливу з боку державних структур [5].

Видатний австрійський економіст Е. Кірчлер наводить класифікацію факторів, які впливають на сумлінну податкову поведінку платників податків (див. таблицю) [6].

Таблиця

## Детермінанти виконання податкових зобов'язань

Напрямок впливів	Характер дії на поведінку платників
З боку політики	заходи податкової політики, стан податкової системи й фіскального законодавства
З боку соціальної психології та ментальності	рівень податкових знань і характер менталітету платників податків, їхні переконання й оцінки; норми поведінки (індивідуальні, суспільні, громадські); усвідомлено допустима можливість ухилятися; міркування з позиції справедливості (дистрибутивної, процедурної, каральної); мотивації до ухилення (душевний стан, мораль)
З боку приймання рішень	беруться до уваги раціональні рішення (вірогідність перевірки, сума штрафів, висота податкових ставок, величина доходу)
З боку самозайнятих осіб	платники податків цієї категорії майже абсолютно самостійні у своїх рішеннях
Взаємодія між податковими відомствами та платниками	має характер дилеми: «поліцейські та грабіжники» або «обслуговуючий персонал та клієнти»

Багато поглядів, концепцій і досліджень проблеми етики ухилення від оподаткування, що з'явилися протягом останніх 50 років, свідчать про те, наскільки проблематика цього питання є складною, наскільки багато різноманітних, взаємопов'язаних факторів впливають на податкову поведінку платників податків у різних країнах. Напевно, відсутня єдина формула, яка дозволяла б не лише скасувати, а й навіть зменшити девіантну поведінку платників у сфері оподаткування, адже оподаткування є однією зі складових суспільного життя, що його визначає та ним визначається. Взаємообумовленість економічної, політичної, моральної та інших складових буття суспільства є настільки потужною, що не дозволяє виокремити й істотно змінити одну зі складових, не впливаючи на інші. При цьому питання етичності ухилення від оподаткування пов'язується ще й із тим, що саме по собі ухилення поділяється на різновиди, не всі з яких є за своєю суттю діями незаконними.

Видатний російський фінансист І.І. Янжул, характеризуючи ухилення від оподаткування, писав про три способи ухилення: у вигляді прямого нелегального ухилення, у вигляді скорочення споживання обкладеного податком товару та у вигляді посилення виробництва й різних його прийомів [7].

Сучасні вітчизняні дослідники не мають єдиної думки щодо різновидів ухилення від оподаткування. Так, А.М. Соколовська визначає, що двома способами зменшення податкового

зобов'язання є уникнення податків (зменшення податкового зобов'язання законним шляхом) та ухилення від податків (незаконне зменшення зобов'язання) [8]. Таким чином, науковець наслідую загальноприйнятю в західних країнах класифікацію ухилення від оподаткування на «tax avoidance» та «tax evasion». На нашу думку, розподіл способів ухилення від оподаткування на два різновиди не відповідає сутності цього явища та не розкриває його повною мірою. За такого розподілу втрачається дуже поширена в сучасних реаліях, однак відома податковим відносинам із минулого дія, що полягає в ухиленні від оподаткування шляхом зловживання платником своїми правами. Вона або ототожнюється з абсолютно легальним податковим плануванням, або відноситься до правопорушення, що також не є повною мірою правильно.

Таким чином, ухилення від оподаткування ми бачимо в трьох основних проявах, або способах.

По-перше, мова йде про зміни платником, у тому числі й удосконалення, виробництва таким чином, щоб за існуючого податкового режиму збільшувати вироблену додану вартість, не змінюючи або навіть зменшуючи податковий тиск. Видатний фінансист І.І. Янжул характеризував цей спосіб ухилення від оподаткування так: «Если обложенным лицам удается посредством усиления своей промышленной деятельности увеличить свои доходы на сумму налога, то весь вред от него состоит только в том, что плательщикам приходится тратить больше времени и сил. Если обложение влечет к такому стремлению, то оно влечет за собой значительные выгоды в экономическом отношении, если только время и силы контрабанды не слишком этим затрагиваются. Некоторые способы устройства налогов, особенно косвенных, служат непосредственным побуждением для плательщиков к техническим усовершенствованиям в производстве. Если вследствие этого продукты будут получаться с меньшей затратой труда и с меньшим количеством издержек производства, то гнет налога может сделаться совершенно нечувствительным, а народное хозяйство – обогатиться новым способом дешевого производства продуктов» [9].

Мова йде не про правопорушення, а виключно про організацію внутрішнього процесу виробництва таким чином, щоб зменшити або не збільшувати об'єкт оподаткування. У цьому випадку проявляється стимулююча або дестимулююча функція податку. Адже саме від його конструкції буде залежати позитивний або негативний вплив податку на зростання ефективності виробництва, його рентабельність. І від рівня податкового мистецтва уряду залежить спрямування процесу ухилення від оподаткування в правильне русло задля стимулювання, а не стримування економічного зростання. Усі пам'ятають, як негативно позначився на архітектурі цілих регіонів податок на вікна, який досить довго проіснував у Великобританії та Франції. Саме замурування вікон є класичним прикладом легального ухилення від оподаткування. Перший різновид ухилення буде існувати завжди, його не можна заперечити або мінімізувати. Натомість заздалегідь і системно продумавши всі елементи, таке ухилення можна використати на користь економічного зростання.

Сюди ж ми можемо віднести й оптимізацію платником податку оподаткування, тобто обрання платником податків із кількох можливих способів оформлення угоди, що відповідають її економічному змісту, такий, який тягне за собою найменше податкове обтяження платника. Зазначена дія платника є повністю правомірною, її форма відповідає економічному змісту та не тягне податкової перекваліфікації за загальним правилом у жодній країні світу. Суддя Верховного суду США Дж. Сандерлен влучно висловився: «Право платника податків ухилитися

від сплати податків, із використанням усіх дозволених законом засобів, ніким не може бути оскаржене».

Другим різновидом ухилення від оподаткування є ухилення внаслідок прямого порушення платником норм чинного податкового законодавства. Мова йде про шахрайство, поєднане з іншими суміжними складами кримінально караних злочинів або правопорушень. Крім цього, об'єктивна сторона діяння безперечно містить склад фінансового (податкового) правопорушення. Вчинення зазначеного діяння породжує виникнення охоронних правовідносин, які згодом (на підставі відповідного юридичного факту – акта уповноваженого державного органу) трансформуються у відносини фінансової відповідальності. Зазначений різновид ухилення від оподаткування потребує окремого глибокого аналізу, який не може бути проведено в межах цього дослідження.

Третім, найбільш складним, різновидом ухилення від оподаткування є зловживання платником своїми правами. Порушення законодавства в цьому випадку не має місця, адже платник у межах чинного законодавства вчиняє операцію або укладає правочини з єдиною чи переважною метою – ухилитися від оподаткування або істотно зменшити податковий тягар. За кордоном (наприклад, у США) така поведінка, що відбувається в межах закону, має назву «tax avoidance», на відміну від «tax evasion», що передбачає пряме порушення чинного законодавства під час оподаткування.

Наприклад, відповідно до ст. 42 Закону Федеративної Республіки Німеччина «Про збори» в редакції, що діє з 1 січня 2008 р., зловживання має місце, якщо обране юридичне оформлення угоди призвело до отримання платником податку або третьою особою не передбаченої законом податкової переваги, яка не виникла б у випадку вибору юридичного оформлення угоди, що відповідає її економічним результатам.

Доктрина ділової цілі («business purpose doctrine») має американські корені. Уперше вона була застосована в справі «Gregory v. Helvering», де Верховний суд США постановив, що будь-яка угода, вчинена з податковими мотивами (tax-motivated transaction) повинна мати ділову мету та пізніше бути підтвердженою в багатьох судових прецедентах у США. Доктрина ділової мети застосовується в США в межах доктрини економічної сутності («economic substance doctrine»), зміст якої полягає в тому, що суд має право відмовити платнику в наданні податкової вигоди, якщо операція, що вчиняється, не призводить до інших, крім зниження податкового тягара, змін економічного стану платника («economic position») [10]. Доктрина закріплена на рівні Кодексу внутрішніх доходів США (2010 р.), відповідно до ст. 7701 якого угода має економічну сутність, якщо вона призвела до істотної зміни економічного стану платника та якщо платник мав істотну мету («substantial purpose») вчинення угоди (крім отримання податкової вигоди).

В основі доктрини ділової цілі лежать загальні уявлення про цілі правового регулювання податкових відносин, які полягають у створенні такої податкової системи, яка максимально настигає всі доходи платника незалежно від їх виду, форми й джерел. Внаслідок цього податковий тягар рівномірно розподіляється між всіма платниками, що дозволяє максимально наблизитися до ідеалу справедливості оподаткування. З огляду на зазначене податкові норми врегульовують відносини з однією метою – оподаткувати дохід. Кризь цю мету переломлюється й понятійний апарат та нормативна база всього податкового права. Адже важливою є не обрана платником форма операції, а її економічний зміст. Саме тому спроба платника обрати іншу форму операції, відмінну від її економічного змісту, не повинна змінювати податкові наслідки її вчинення виключно з огляду на форму такої операції.

Доктрина ділової цілі застосовується також в Англії. У справі «Ramsay and Furniss v. Dawson» (1984 р.) суд вказав, що угода, яка не має ділової мети, укладена виключно для податкової вигоди, не повинна братися до уваги для цілей оподаткування [11].

Також доктрина знайшла своє відображення й у судовій практиці Європейського Союзу (ЄС). Досить цікавим і показовим є прецедент у справі «Halifax» [12]. До Європейського Суду Справедливості справу було передано судовою установою Великої Британії, не певною у правильному застосуванні положень Шостої директиви ЄС, що регулювала на той час справляння ПДВ. «Halifax plc» є британською банківською установою, операції якої звільнені від оподаткування ПДВ. З огляду на це банк позбавляється можливості зараховувати сплачений постачальникам, у ціні товарів і послуг, податок на додану вартість, перетворюючись у кінцевого споживача отриманих товарів і послуг. Банк прийняв рішення про спорудження на належних йому земельних ділянках телефонного центру обслуговування клієнтів та уклав про це попередній договір із будівельниками. Однак усвідомивши, що сплачений будівельникам у ціні робіт ПДВ буде втрачено, банк розірвав договір і забезпечив фінансування через свою дочірню компанію, який надав кредит (що не оподатковується ПДВ) та передав в оренду земельну ділянку. Після цього дочірня компанія передала в оренду збудовані площі самому банку. Завдяки правильному податковому плануванню, яке було рознесене за різними податковими періодами, дочірня компанія пред'явила до відшкодування державі сплачений ПДВ. У схемі не було жодного факту шахрайства, будівельники сплатили державі ПДВ в повному обсязі. Усі учасники операції були добросовісними платниками податків, які своєчасно подавали звітність.

Однак податковий орган відмовив дочірній компанії «Halifax» у праві на відшкодування ПДВ. Банк звернувся до суду, зважаючи на те, що жоден зі вчинених правочинів не порушував законодавство, а заборони щодо укладення таких правочинів із дочірніми компаніями немає.

Суд, розглядаючи справу, дійшов таких висновків:

1) мотив вчинення угод (у цьому випадку – ухилення від оподаткування) не має значення для визначення того, чи є угода «реалізацією товарів і послуг», чи «економічною діяльністю» в розумінні Шостої директиви;

2) Шоста директива не допускає вираховування вхідного ПДВ, якщо відповідна угода являє собою «недобросовісну практику» («abusive practice»);

3) якщо має місце «недобросовісна практика», угоди переглядаються для її виключення, а ПДВ обраховується відповідно до переглянутого варіанту угод.

«Недобросовісна практика» має місце, якщо одночасно виконано дві умови: угоди призводять до отримання податкової вигоди, надання якої суперечить меті податкового законодавства; низкою об'єктивних факторів підтверджується, що істотною метою угод є отримання податкової вигоди.

Важливим є ще один висновок суду: «Необхідно також мати на увазі, що визнання практики недобросовісною не повинне тягнути за собою покарання, для якого необхідно була ясна й недвозначна правова основа, а лише зобов'язання сплати просто як наслідок такого визнання, що робить таким, що не підлягає вирахуванню, повністю або частково, вхідний ПДВ» [13]. Таким чином, податкова перекваліфікація дій платника не може тягнути за собою його відповідальність.

У Російській Федерації (РФ) доктрину ділової мети було введено постановою Пленуму Вищого арбітражного суду (ВАС) «Про оцінку арбітражними судами обґрунтованості

одержання платником податкової переваги» [14]. Відповідно до позиції Пленуму ВАС РФ під час розгляду податкових спорів презумується добросовісність платника податків та отримання ним податкової переваги. Однак податковий орган може довести, що податкова перевага платника, тобто зменшення ним суми податкового зобов'язання, виявляється необґрунтованою. Податкову перевагу може бути визнано необґрунтованою, зокрема, якщо для цілей оподаткування враховані операції, що не обумовлюються розумними економічними або іншими підставами (цілями ділового характеру). Діловою метою може бути отримання економічного ефекту, водночас податкова перевага не може вважатися самостійною діловою метою. Якщо операція враховується не відповідно до її економічного змісту, суд може визначити обсяг податкового зобов'язання платника податків, виходячи зі справжнього економічного змісту операції, тобто вчинити податкову перекваліфікацію. Серед конкретних операцій, вчинених без ділової цілі, Пленум ВАС РФ визначає, зокрема, операції з товаром, який не вироблявся або не міг бути виробленим в обсязі, вказаному платником податків у документах бухгалтерського обліку. Податковий кодекс Російської Федерації, як і Податковий кодекс України, не містить визначення поняття «ділова мета». Водночас правова доктрина ділової цілі повністю прийнята судовою практикою в Росії.

Цього не можна сказати про позицію судів в Україні, які не прийняли несміливу спробу впровадити в судову практику України подібну до доктрини ділової цілі концепцію. Така спроба була здійснена листом Вищого адміністративного суду України (ВАСУ) від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11, відповідно до якого «в обов'язковому порядку необхідно досліджувати наявність господарської мети під час вчинення відповідних дій платника податку. Перевірячі підлягають доводи податкового органу, що свідчать про відсутність ділової мети в діях платника податку, зокрема в разі подальшого продажу придбаного товару нижче за ціну придбання; придбання товарів (послуг) у посередників за наявності прямих контактів із їх виробниками; придбання послуг, використання яких не може мати позитивного впливу на результати господарської діяльності платника податку тощо. Судам слід враховувати, що для підтвердження права платника податку на формування витрат та (або) податкового кредиту з податку на додану вартість достатньою наявністю мети використання товарів і послуг, що ним придбані, незалежно від фактичних результатів такого використання».

Наприклад, підприємство з метою зменшення податкового навантаження з податку на доходи фізичних осіб звільняє своїх працівників та після відповідного оформлення укладає з ними договори як із приватними підприємцями, що сплачують єдиний податок. Чи є така операція законною? Абсолютно. З точки зору цивільного права сторони мають право укладати відповідні правочини, що в цьому випадку є дійсними. Водночас сутність трудової функції працівників не змінилася, вони продовжують виконувати посадові обов'язки та насправді не займаються підприємництвом. З огляду на зазначене в будь-якого відсутні правові підстави для визнання угоди недійсною. Натомість податкова вигода, що її отримав платник, отримана ним безпідставно, адже не призначена законодавцем для звільнення від оподаткування доходів найманих працівників. Платник, усвідомлюючи це, умисно створює ланцюг взаємопов'язаних документів (договори, акти виконаних робіт тощо), які не відповідають сутності операції. Така дія платника підлягає податковій перекваліфікації, отримані працівниками доходи повинні бути оподаткованими відповідно до встановлених правил і ставок оподаткування для найманих працівників. Тобто суму податкового зобов'язання потрібно донараховувати платнику.

Далі Вищий адміністративний суд України зазначає, що «судам слід враховувати, що наявність укладеного між учасниками господарської операції цивільно-правового договору або відсутність визнання такого договору недійсним чи нікчемним само собою не свідчить про реальність вчинення відповідної операції». Таким чином, податкова перекваліфікація визначає інші податкові наслідки операції, не руйнуючи цивільно-правову оболонку угоди.

При цьому в податкових відносинах не може застосовуватися ст. 204 Цивільного кодексу України, відповідно до якої правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним. Із цим не можна погодитись, адже свобода договору не означає право сторін закріпити в документах те, чого не було насправді. Зауважимо, що сам Вищий адміністративний суд України суперечить власному інформаційному листу своїми ж рішеннями.

Так, постановою від 14 листопада 2012 р. у справі № К/9991/50772/12 (ТОВ ПВК «Будівельник» проти ДПІ в Оболонському районі м. Києва) Вищий адміністративний суд України задовольнив касаційну скаргу товариства, скасувавши рішення судів попередніх інстанцій із посиланням на ст. 204 Цивільного кодексу України та інші норми, що регулюють дійсність правочинів. Презумпція дійсності правочинів, на думку суду, стала достатньою підставою для підтвердження обґрунтованості суми податкового кредиту та витрат платника податків попри обставини, що свідчили про те, що операція фактично не вчинялася.

З іншого боку, в ухвалі від 22 листопада 2012 р. в справі № К/9991/31697/11 Вищий адміністративний суд України дійшов висновку, що встановлений у судовому процесі факт відсутності реальної господарської діяльності з боку контрагента позивача правильно розцінено судом апеляційної інстанції як такий, що виключає реальність операцій із поставки позивачу цим контрагентом кузовів автомобілів, а відтак вантажні митні декларації з огляду на недостовірність у них даних щодо постачальника не мають юридичного значення як документ, що підтверджує право на податковий кредит покупця (імпортера).

Як бачимо, судова практика є доволі суперечливою, а запропонований ВАСУ в інформаційному листі від 2 червня 2011 р. підхід не було сприйнято правозастосовною практикою адміністративних судів однозначно, як і не було взято на озброєння контролюючими органами, для яких він, напевне, видався надто складним. Такий стан справ зумовлений, безперечно, і відсутністю відповідних позицій у чинному податковому законодавстві, з якого доктрина ділової цілі може бути виведена не прямо з деяких положень чинних законів, зокрема, Закону України «Про бухгалтерський облік та звітність», що закріплює такий принцип як принцип превалювання сутності над формою, відповідно до якого операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

З іншого боку, зловживання платниками податків своїми правами, що набуло ознак масовості, не лише заподіює значних матеріальних збитків державному бюджету, а й створює неправомірні конкурентні переваги для тих платників податків, які, використовуючи свої права, отримують додаткові переваги перед тими платниками, які сумлінно виконують свої податкові обов'язки, оформлюючи операції відповідно до їх економічного змісту. Як і в праві цивільному, в податковому праві шикана (зловживання правами) повинна заборонятися. Однак так само, як і в цивільному праві, заборону потрібно ввести не на рівні правової доктрини, а на рівні Податкового кодексу України. Без відповідної норми права застосування доктрини ділової цілі в податкових відносинах є щонайменше сумнівним.

При цьому податкова шикана повинна тягнути за собою перекваліфікацію податкових зобов'язань платника, однак, на відміну від податкового правопорушення, не може спричинити фінансову відповідальність платника, крім нарахування пені на суму податкового зобов'язання, визначеного контролюючим органом внаслідок перекваліфікації, адже таке діяння за своєю формою є правомірним та не порушує закон. Зазначимо, що тягар доведення зловживання повинен лежати на податковому органі.

Безперечно, у законодавстві не може бути встановлено чіткий алгоритм відмежування податкового порушення від податкової шикани. У кожному випадку слід виходити з конкретних обставин справи. Водночас ми можемо визначити такі істотні характеристики податкової шикани:

- є правомірним діянням, тобто за своєю формою не порушує жодну норму податкового законодавства (на відміну від правопорушення), операції, які оформлюються документами, відбуваються в дійсності, однак мають інший зміст, ніж їм надає платник;

- є умисним діянням, платник усвідомлює негативні наслідки своїх дій та розраховує на їх настання. Зазначене діяння має характеризуватися виключно прямим умислом;

- спрямована на приховування або документальне викривлення дійсної економічної сутності операції шляхом складання дійсних документів (у випадку складання підроблених документів мова може йти лише про правопорушення);

- метою діяння є зменшення податкового зобов'язання платника або інших осіб нині чи в майбутньому внаслідок надання операції іншої, викривленої форми.

**Висновки.** З огляду на зазначене під податковою шиканою слід розуміти умисну дію (або ланцюг взаємопов'язаних дій) платника, вчинених у межах законодавства, єдиною чи переважною метою якої є зменшення податкового зобов'язання платника або інших осіб нині чи в майбутньому внаслідок надання економічній операції іншої, викривленої форми, що спричиняє перекваліфікацію податкових наслідків без притягнення платника до юридичної відповідальності та визнання недійсними правочинів, що оформлюють відповідну операцію.

#### Література:

1. MacGee R.W. The Ethics of Tax Evasion / R.W. MacGee. – New York : Springer, 2012. – P. 339.
2. Nozick R. Anarchy, State and Utopia / R. Nozick. – New York : Basic books, 1974.
3. MacGee R.W. The Ethics of Tax Evasion / R.W. MacGee. – New York : Springer, 2012. – P. 340.
4. MacGee R.W. The Philosophy of Taxation and Public Finance / R.W. MacGee. – New York : Kluwer Academic Publishers, 2004. – P. 75.
5. Андрущенко В.Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [монографія] / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – С. 214.
6. Андрущенко В.Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [монографія] / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – С. 218.
7. Янжул І.І. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – С. 279.
8. Соколовська А.М. Основи теорії податків : [навч. посібник] / А.М. Соколовська. – К., 2010. – С. 154.
9. Янжул І.І. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – С. 280.
10. Keinan Y. It Is Time For The Supreme Court to Voice Its Opinion On Economic Substance / Y. Keinan // Huston Business and Tax Journal. – 2006. – Vol. VII. – P. 94.
11. Фатхутдинов Р.С. Доктрина деловой цели в налоговых отношениях / Р.С. Фатхутдинов // Закон. – № 179.
12. Halifax v. Commissioners / European Court of Justice. – Case C-255/02 (“Halifax”).
13. Обоснована ли налоговая выгода? Доктрина деловой цели в налоговом праве России и зарубежных стран // Статьи и брошюры. –

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.roche-duffay.ru/articles/business\\_purpose.htm](http://www.roche-duffay.ru/articles/business_purpose.htm).

14. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы» от 12.10.2006 г. № 53.

**Гетманцев Д. А. К вопросу о злоупотреблении налогоплательщиками своими правами**

**Аннотация.** Статья посвящена проблемам правового регулирования противодействия такому сложному и неоднозначному явлению, как уклонение от налогообложения. Автор, опираясь на труды отечественных и зарубежных исследователей, анализирует общефилософские подходы к уклонению от налогообложения, пытается дать ответ на сложный и многогранный вопрос о нравственности укло-

нения от налогообложения в зависимости от тех или иных обстоятельств.

**Ключевые слова:** налоговая шикана, уклонение от налогообложения, злоупотребления правами, налог.

**Getmantsev D. On taxpayers' abuse of rights**

**Summary.** The article is devoted to the problems of legal regulation of such a difficult and controversy issue as tax evasion. Author, referring to the works of national and foreign researches, analyses common philosophical approaches to tax evasion, trying to answer the complicated and multi-faceted question about morality of tax evasion based on the different circumstances.

**Key words:** tax chicane, tax evasion, abuse of right, tax.