

.....

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

.....

УДК 342.9

С. О. Бондаренко

здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ЗЛОВЖИВАННЯ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ СВОЇМИ СУБ'ЄКТИВНИМИ ПОДАТКОВИМИ ПРАВАМИ: ПРОБЛЕМИ ПРАКТИКИ

Стаття присвячена дослідженню проблеми зловживання платниками податків своїми правами. Особливий акцент автор робить саме на практичній стороні цього питання. На основі проведеного аналізу автор дійшов висновку, що зловживанням платниками податків своїми правами є недобросовісною їх реалізацією всупереч соціальним цілям, що були передбачені законодавцем. Соціальними цілями реалізації платниками податків своїх прав є їх реалізація відповідно до основних засад податкового законодавства України (ст. 4 Податкового кодексу України).

Ключові слова: зловживання податковими правами, платник податків, суб'єктивне право, недобросовісна реалізація права, соціальні цілі податкових прав платника податків.

Постановка проблеми. Суб'єктивне право має межі реалізації, оскільки воно є мірою свободи, можливою поведінкою правомочної особи в правовідносинах. Використання суб'єктивного права з порушенням меж його дії, його реалізація в недозволених конкретних діях, які заподіюють шкоду іншій особі чи загрожують чужому праву, є зловживанням суб'єктивним правом. Проблема зловживання правом існувала завжди, і позбутися цього явища неможливо, позаяк воно є сутністю самого права як іманентної частини влади та свободи. У податкових правовідносинах платник податків є слабо захищеним суб'єктом, а відповідно, таким, що завжди шукає додаткові можливості для реалізації та захисту своїх інтересів, а отже, реалізуючи свої права, може вдатися до зловживання ними.

Ступінь дослідження. Дослідженню проблем зловживання правом приділя-

ли увагу такі вітчизняні й зарубіжні науковці, як М.М. Агарков, С.М. Братусь, В.П. Грибанов, Р.О. Кірюшкін, М.С. Малєїн, А.А. Малиновський, О.Ф. Скакун та ін. У своїх наукових роботах сучасні вчені та науковці минулих часів по-різному, інколи діаметрально протилежно трактують зловживання правом як правову категорію, що й вимагає ґрунтовного вивчення як наукових позицій, так і вироблених практикою підходів до категорії зловживання правом.

Тому **метою** цієї статті є аналіз практики щодо зловживання податковими правами та вироблення авторської позиції стосовно досліджуваного правового явища.

Виклад матеріалу. У сучасній науці сформувалися декілька напрямів трактування категорії «зловживання правом» і визначення її місця серед інших різновидів правової поведінки.

Одні науковці взагалі заперечують існування зазначеного явища (М. Агарков [1], С. Братусь [2], М. Малєїн [3] та ін.), пояснюючи це тим, що особа, яка зловжи-

ває своїм суб'єктивним правом, виходить за межі права. Отже, право закінчується там, де починається його зловживання, тому, на їхню думку, сам термін «зловживання правом» є суперечливим.

Представники другого напряму визначають зловживання правом як особливий різновид правопорушення (А. Волков [4], В. Грибанов [5], І. Покровський [6] та ін.). Вони наголошують на тому, що особа, реалізуючи своє суб'єктивне право, використовує такі недозволені способи та форми його реалізації, у результаті яких завдається шкода іншим суб'єктам права.

Представники третьої позиції [7] розглядають зловживання правом як формально правомірну поведінку, проте аморальну за способами здійснення всупереч призначенню суб'єктивного права, яка не приносить ніякої користі ні державі, ні суспільству, ні особі. Тут зловживання правом розглядається як нерозумне, несумлінне здійснення права, у якому проглядається антисоціальна спрямованість дій уповноваженого суб'єкта.

Найбільш слушною, на нашу думку, є четверта позиція, згідно з якою зловживання правом розглядається як різновид правової поведінки. Так, В. Лазарєв наголошує на тому, що зловживання правом не може кваліфікуватися як правопорушення, оскільки воно є різновидом діянь неправового характеру, своєрідним відхиленням від правопорядку [8].

Зловживання правом, як справедливо зазначає В. Резнікова, повністю відповідає всім ознакам правової поведінки [9].

До ознак зловживання правом належать такі:

- наявність суб'єктивних прав у конкретного суб'єкта і використання їх не за призначенням;
- зловживання здійснюється умисно;
- настання негативних юридичних наслідків (шкоди) або загроза їх настання;
- відсутність прямого порушення приписів норми права;
- у ході зловживання правом порушується не «літера», а «дух» права, його принципи, ідея та ін. [10, с. 96].

Вважаємо, що зловживання платника податків своїми правами є недобросовісною поведінкою платників податків

щодо реалізації їхніх прав. Зловживання податковими правами характеризується такими ознаками:

1) категорією «зловживання правом» у податковому праві охоплюються випадки, коли належні платнику права здійснюються не відповідно до їх цільового призначення;

2) зловживання здійснюється формально в межах належного платнику суб'єктивного права;

3) під час зловживання правом поведінка платника податків з об'єктивної сторони бездоганна, сама ознака «зловживання» проявляється із суб'єктивної сторони, тобто з позиції внутрішнього ставлення платника до діяння. Тобто необхідна оцінка суб'єктивного моменту: з якою метою діяв суб'єкт? Мотиви такої поведінки дуже різноманітні та не обмежуються метою завдати шкоду іншій стороні чи отримати додатковий дохід. Метою може бути й відновлення «справедливості» у розумінні платників податків, ігнорування інтересів інших суб'єктів тощо.

На практиці зловживання правом досить складно встановити. Зловживання правом слід відрізнити від добросовісної помилки платника податків, коли він не знав і не міг знати, що його вводять в оману.

Так, Вищий адміністративний суд України у справі про визнання неправомірним та скасування податкового повідомлення-рішення, встановив, що відповідачем проведено документальну невиїзну позапланову перевірку позивача щодо документального підтвердження господарських відносин із контрагентами, їх реальності та повноти відображення в обліку. На підставі висновків перевірки відповідачем прийнято спірне податкове повідомлення-рішення. Суди попередніх інстанцій, відмовляючи в задоволенні позову, виходили з відсутності в позивача всіх необхідних належним чином складених бухгалтерських документів щодо взаємовідносин із контрагентами та з того, що документи, надані позивачем для підтвердження подальшого використання придбаного товару, не можуть слугувати беззаперечним доказом отримання товару саме від вказаних контрагентів.

Колегія суддів Вищого адміністративного суду України дійшла висновку, що вказані висновки судів не можна вважати такими, що зроблені на підставі повно та всебічно досліджених встановлених фактичних обставин справи. Під час вирішення податкових спорів презюмується добросовісність платника податку і, відповідно, обґрунтованість отриманої ним податкової вигоди (тобто зменшення податкового зобов'язання). Податковий орган може довести, що отримана платником податку податкова вигода є необґрунтованою. Так, податкова вигода може бути необґрунтованою, зокрема, якщо господарські операції між позивачем та його контрагентом не були реальними, а оформлялися лише документально. При цьому сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю існували. Водночас наявність формально складених, але недостовірних первинних документів, відповідність яких фактичним обставинам спростована належними доказами, не є безумовним підтвердженням реальності господарської операції.

Також податкова вигода може визнаватися необґрунтованою, зокрема, якщо для цілей оподаткування враховані операції не відповідають їх дійсній економічній меті чи враховані операції не обумовлені розумними економічними чи іншими причинами (метою ділового характеру). Слід зазначити, що діловою метою діяльності платника податку може бути отримання економічного ефекту, однак податкова вигода не є самостійною діловою метою.

Мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку (які є формою здійснення господарської діяльності), то розумна економічна причина має бути наявною в

кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатися вчиненою в межах господарської діяльності платника податків. І лише за таких умов платник податків має право на врахування в податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій. Таким чином, лише господарські операції, здійснені за наявності розумних економічних причин (ділової мети) є такими, що вчинені в межах господарської діяльності. Крім того, слід зазначити, що підприємницька діяльність здійснюється суб'єктом господарювання на власний ризик, а тому в господарських правовідносинах учасники господарського обороту повинні проявляти розумну обачливість.

Суд акцентує увагу на тому, що необхідність застосування підходу належної податкової обачності безпосередньо впливає з рішення Європейського суду з прав людини у справі «Булвес проти Болгарії», де зазначено, що *платник ПДВ не має нести відповідальність за зловживання, вчинені його постачальником, якщо він не знав про такі зловживання і не міг про них знати (курсив мій, – С. Б.)*. Таким чином, «обачний» платник податку може не тільки надати докази перевірки свого контрагента на предмет податкової «добросовісності» за доступними базами даних, а й навести докази на підтвердження обґрунтованості вибору контрагента тощо.

Отже, з огляду на це зазначимо, що для встановлення правильності відображення в податковому обліку господарських операцій позивача з його контрагентами судам слід з'ясувати реальність задекларованих господарських операцій, встановити наявність ділової мети в розглянутих операціях, підтвердити або спростувати добросовісність позивача з урахуванням вищевказаної позиції Європейського Суду з прав людини, оцінити дотримання учасниками господарської операції норм податкового законодавства щодо змісту та наслідків для податкового обліку відповідної операції [11].

Отже, зловживання правом порушує принцип загальноправової справедливості (оскільки призводить до порушення балансу інтересів осіб, що беруть участь у конкретному правовідношенні). Саме тому

зловживання правом повинно бути заборонено. Однак йдеться не про заборону реалізації несправедливого суб'єктивного права, а про неприпустимість несправедливого здійснення суб'єктивного права [12, с. 214].

Коли особа має можливість чинити на власний розсуд, тобто наділена юридично визнаною свободою, то з'являється можливість і зловживати нею, причому найчастіше на цілком законних підставах. Досить очевидною є така закономірність: чим ширше наданий суб'єкту розсуд (свобода дій), тим різноманітніше можуть бути зловживання правом; позбувшись можливості чинити на власний розсуд, суб'єкт втратив би й саму свободу і, як наслідок, не зміг би зловживати нею. Тому такі явища правової дійсності, як «розсуд у праві» і «зловживання правом», взаємозумовлені. Здебільшого розсуд у праві є причиною зловживання правом, а отже, зловживання правом можна розглядати як наслідок або як результат розсуду в праві.

Зловживання платником податків є недобросовісним використанням його прав. Так, Р.О. Кірюшкін справедливо зазначає, що в податковому праві не вироблено поняття недобросовісного платника податків. Презумпція добросовісності платника податків полягає в тому, що діяння платника податків, результатом яких є отримання матеріальної вигоди, виправдані, а відомості, що містяться у податковій декларації та звітності, достовірні. Автор наголошує, що правозастосовні органи не можуть тлумачити поняття «добросовісний платник податків» як таке, що покладає додаткові обов'язки, не передбачені законодавством [13, с. 185–186].

Вищий адміністративний суд України дійшов справедливого висновку, що у сфері податкових правовідносин діє презумпція добросовісності платника, яка полягає в тому, що правовим захистом користуються платники, які в повному обсязі виконують свої обов'язки з правильного нарахування, утримання, повного та своєчасного перерахування до бюджету податків і зборів, а також з дотримання необхідних умов реалізації права на податкову вигоду. Особи, які недобросовісно виконують свої податкові обов'язки, не

можуть мати тотожний обсяг прав, яким наділені добросовісні платники.

Про недобросовісність платника може свідчити ситуація, коли за допомогою інструментів, що використовуються в цивільно-правових відносинах, створюються схеми незаконного ухилення від сплати податків, що може призвести до порушення публічних інтересів у сфері оподаткування та до порушення прав і свобод інших платників. А тому оцінка добросовісності платника передбачає аналіз здійснених ним господарських операцій, які повинні не лише формально відповідати законодавству, але й не суперечити загальній забороні зловживання правами платника [14].

Висновки. Зловживанням платниками податків своїми правами є недобросовісною їх реалізацією всупереч соціальним цілям, що були передбачені законодавцем. Соціальними цілями реалізації платниками податків своїх прав є їх реалізація відповідно до основних засад податкового законодавства України (ст. 4 Податкового кодексу України). Норми-принципи мають найбільш стабільний характер, конкретизуються в інших правових нормах. Тому зловживання платниками податків своїми правами формально охоплює межі правомірної поведінки, але при цьому порядок (способи) реалізації податкових прав не відповідає принципам податкового законодавства.

Зловживання податковими правами характеризується такими ознаками: 1) категорією «зловживання правом» у податковому праві охоплюються випадки, коли належні платнику права здійснюються не згідно з їх цільовим призначенням; 2) зловживання здійснюється формально в межах належного платнику суб'єктивного права; 3) під час зловживання правом поведінка платника податків з об'єктивної сторони бездоганна, сама ознака «зловживання» проявляється із суб'єктивної сторони, тобто з позиції внутрішнього ставлення платника до діяння.

Список використаної літератури:

1. Агарков М. Проблема злоупотребления правом в советском гражданском праве / М. Агарков // Известия АН СССР, Отделение экономики и права. – 1946. – № 6. – С. 427.

2. Братусь С. О пределах осуществления гражданских прав (ст. 5 Основ гражданского законодательства Союза ССР и союзных республик) / С. Братусь // Правоведение. – 1967. – № 3. – С. 82.
3. Малеин Н. Юридическая ответственность и справедливость / Н. Малеин. – М. : Манускрипт, 1992. – С. 160.
4. Волков А. Злоупотребление гражданскими правами. Проблемы теории и практики / В. Волков. – М. : Волтерс Клувер, 2009. – С. 258.
5. Грибанов В. Осуществление и защита гражданских прав / В. Грибанов. – М. : Статут, 2011. – С. 47.
6. Покровский И. Основные проблемы гражданского права / И. Покровский. – М. : Статут, 1998. – С. 118.
7. Одегнал Е. Соотношение понятий «злоупотребления правом» и «правонарушения» / Е. Одегнал // Юрис. – 2007. – № 1. – С. 10.
8. Общая теория права и государства : [учебник] / под ред. В. Лазарева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристь, 2001. – С. 153.
9. Резникова В. Злоупотребление правом: понятия та ознаки / В. Резникова // Університетські наукові записки. – Хмельницький : Хмельницький ун-т управ. та права, 2013. – № 1 (45) – С. 29.
10. Ганьба О. Злоупотребление правом: анализ научных взглядов та авторське трактування окремих проблем // Visegrad Journal on Human Rights. – 2016. – № 1/2. – С. 95–99.
11. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 5 липня 2016 р. № К/800/47059/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/58786163>.
12. Малиновский А. Злоупотребление субъективным правом (теоретико-правовое исследование) / А. Малиновский. – М. : Юрлитинформ, 2007. – 428 с.
13. Кирюшкин Р. Злоупотребление правом : [монография] / Р. Кирюшкин. – М. : КНОРУС, 2015. – 192 с.
14. Постановление Вищого адміністративного суду України від 22 липня 2015 р., № К/800/32992/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/47786490>.

Бондаренко С. А. Злоупотребление налогоплательщиками своими субъективными налоговыми правами: проблемы практики

Статья посвящена исследованию проблемы злоупотребления налогоплательщиками своими правами. Особый акцент автор делает именно на практической стороне этого вопроса. На основе проведенного анализа автор пришел к выводу, что злоупотребления налогоплательщиками своими правами является недобросовестной их реализацией вопреки социальным целям, которые были предусмотрены законодателем. Социальной целью реализации налогоплательщиками своих прав является их реализация согласно основным принципам налогового законодательства Украины (ст. 4 Налогового кодекса Украины).

Ключевые слова: злоупотребление налоговыми правами, налогоплательщик, субъективное право, недобросовестная реализация права, социальные цели налоговых прав налогоплательщика.

Bondarenko S. Abuse subjective taxpayers their tax rules: practice problems

The article is devoted to the issue of abuse of taxpayers their rights. The emphasis the author makes is on practical side of this question. On the basis of the conducted analysis the author came to the conclusion that the abuse of taxpayers of their rights is unfair in their implementation contrary to the social objectives that were envisaged by the legislator. Social objectives of the implementation by taxpayers of their rights is their implementation of accordance with the basic principles of tax legislation of Ukraine (article 4 of the Tax code of Ukraine).

Key words: abuse of tax rights, taxpayer, subjective right, unfair implementation of law, social objectives of taxing rights of taxpayer.