

УДК 342 : 336.22

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.2.29>

ДОБРОСОВІСНА ПОВЕДІНКА ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ – ДЕКЛАРАТИВНИЙ ПРИНЦИП ЧИ ІМПЕРАТИВНИЙ ОБОВ'ЯЗОК?

Греца Я.В.,

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри господарського права
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,
ORCID: 0000-0002-7643-3502

Греца Я.В. Добросовісна поведінка платника податків – декларативний принцип чи імперативний обов'язок?

У статті розкриваються проблеми змісту, форм та наслідків недобросовісної поведінки платника податків. Визнається безумовне право платника податків визначати для себе оптимальну модель оподаткування з метою правомірного зменшення податкових витрат. Разом з тим, платники податків часто зловживають своїм правом, діючи недобросовісно при мінімізації своїх податкових платежів, при цьому формально поведінка платника податків може не порушувати прямих приписів податкового законодавства. Звертається увага на те, що у Податковому кодексі України не закріплено поняття, критерії та наслідки недобросовісної поведінки платника податків, що створює певну правову невизначеність. Однак, з огляду на застосування імперативного методу при регулюванні податкових відносин, а також враховуючи конституційні основи правопорядку, пропонується закріпити в нормах податкового права обов'язок добросовісної поведінки платника податків. Невиконання такого обов'язку дасть підстави стверджувати про порушення імперативного припису та кваліфікувати поведінку платника податків як протиправну. Наголошено, що сучасні інструменти податкового планування стають усе більш витонченими та складними, дії платника податків дуже часто формально не входять у пряму суперечність з буквою закону, однак концептуально вони не відповідають критеріям добросовісної поведінки та мають ознаки зловживання правом. Оцінка саме таких дій платника податків викликає найбільше проблем, адже тут, як правило, відсутні чіткі законодавчі критерії кваліфікації таких дій та визначення їх правових наслідків. Для забезпечення належної правової регламентації меж податкового планування в разі, коли поведінка платника податків є недобросовісною, пропонується законодавчо закріпити ознаки, які б характеризували відповідну поведінку. Такі ознаки слід визначити, враховуючи світовий досвід протидії податковим зловживанням, а саме нормативно передбачити можливість оцінки господарських операцій платника податків за допомогою критеріїв, які ґрунтуються на застосуванні відомих і поширених судових доктрин. Звертається увага, що розширення кола обов'язків платників податків, може спричинити ускладнення становища платників податків, тому поряд з цим потрібно запроваджувати необхідні компенсатори, які дадуть змогу забезпечити баланс приватного та публічного інтересу, а також захист прав платників податків. Для цього пропонується законодавчо закріпити принцип презумпції добросовісності поведінки платника податків, а встановлення недобросовісної поведінки платників податків винести за межі повноважень податкових органів, закріпивши таку компетенцію виключно за судом.

Ключові слова: податок, платник податку, контролюючий орган, добросовісна поведінка, зловживання правом, судові доктрини.

Hretsa Y.V. Conscientious behavior of the taxpayer: declarative principle or imperative duty?

The article explores the problems related to the content, forms, and consequences of the taxpayer's bad faith behavior. It affirms the unconditional right of a taxpayer to determine the optimal tax model for the lawful reduction of tax expenses. At the same time, taxpayers often abuse this right, acting in bad faith when minimizing their tax liabilities, even though such behavior may not formally violate the direct provisions of tax legislation. The article highlights the absence of a definition, criteria, and legal consequences of a taxpayer's bad faith behavior in the Tax Code of Ukraine, which results in legal uncertainty. However, given the imperative regulation method in tax relations and the constitutional foundations of legal order, the article proposes to enshrine in tax law the duty of taxpayers to act in good faith. Failure to fulfill such a duty would imply a breach of imperative norms and qualify the taxpayer's behavior as unlawful. It is emphasized that modern tax planning tools are becoming increasingly sophisticated and complex. Although taxpayers' actions may not formally contradict the letter of the

law, they often fail to meet the criteria of good faith behavior and display signs of abuse of rights. The evaluation of such actions poses significant challenges due to the lack of clear legislative criteria for their qualification and determination of their legal consequences. To ensure proper legal regulation of the boundaries of tax planning in cases of bad faith behavior, the article suggests establishing legal characteristics that would define such behavior. These characteristics should reflect global experience in combating tax abuse and be based on recognized and widely applied judicial doctrines. The article notes that expanding the list of taxpayers' duties may complicate their legal status. Therefore, it is necessary to introduce appropriate safeguards to maintain the balance between private and public interests and to protect taxpayers' rights. To this end, the article proposes to establish the principle of presumption of good faith behavior by taxpayers in legislation and to vest the authority to determine bad faith behavior exclusively with the judiciary, excluding it from the powers of tax authorities.

Key words: tax, taxpayer, controlling authority, good faith behavior, abuse of rights, judicial doctrines.

Постановка проблеми. Одним із основних завдань податкової політики держави є дотримання балансу публічних та приватних інтересів при сплаті податків. Гарантією забезпечення приватного інтересу є можливість платників податків визначати для себе оптимальну модель оподаткування шляхом використання правомірних засобів та інструментів, що реалізується через податкове планування. Прагнення платників податків обрати для себе найбільш зручну форму сплати податків, зменшити законним шляхом рівень податкових витрат є цілком природним і зрозумілим. За останній час інструменти податкового планування, зокрема й міжнародні, набули активного розвитку й суттєво удосконалилися. Хоча це має позитивний вплив і забезпечує значну економію для платників податків, інтереси держави при цьому враховуються не завжди, адже надходження до бюджету внаслідок податкового планування об'єктивно зменшуються. Особливо гостро стоїть проблема в ситуації, коли складно визначити характер поведінки платника податків при здійсненні податкового планування на предмет правомірності, адже вона формально може не містити прямих порушень приписів податкового законодавства, однак за своїм змістом мати ознаки недобросовісності. В той же час, норми податкового законодавства не містять чітких і зрозумілих приписів щодо визначення критеріїв добросовісної поведінки платника податків та правових наслідків їх недотримання. Це породжує певну правову невизначеність і правові конфлікти між платниками податків та контролюючими і правоохоронними органами.

Стан дослідження. Проблеми, пов'язані з проблемою недобросовісної поведінки платників податків висвітлювалися у працях О. Артюх, О. Базова, М. Вітліної, В. Ільющенкова, В. Марченко, Д. Сахно та інших.

Метою даної статті є визначення доцільності нормативного закріплення обов'язку добросовісної поведінки платника податків, встановлення її критеріїв, правових наслідків їх недотримання, а також механізми захисту прав платників податків від зловживань з боку контролюючих органів.

Виклад основного матеріалу. Важливим завданням при дослідженні податкового планування є визначення його правових меж, тобто тих рамок, при виході за які діяльність платника податків щодо оптимізації свого податкового навантаження втрачає ознаки добросовісності, завдає шкоди суспільним інтересам. З боку держави все більш наполегливо ставляться вимоги не тільки щодо забезпечення законності в діях платників податків, а й необхідності дотримання ними добросовісної поведінки. Разом з тим, у нормах Податкового кодексу України не встановлено ні відповідного обов'язку платника податків, ні критеріїв добросовісної поведінки, ні наслідків їх недотримання, що породжує певну правову невизначеність з огляду на імперативність норм податкового права. В результаті цього з одного боку мають місце зловживання з боку платників податків, які використовують правові прогалини або штучні схеми, а з другого боку непоодинокі випадки тиску правоохоронних та контролюючих органів на бізнес, які в умовах правової невизначеності покладають на платників податків обов'язки, прямо законодавством не передбачені.

Визнаючи необхідність застосування в податковому праві категорії «добросовісність», ми вважаємо, що для її реального втілення слід надати їй достатню формальну визначеність, враховуючи публічний характер податкових правовідносин та застосування методу владних приписів для їх регулювання, а також з огляду на конституційні основи правового порядку, який з одного боку, не допускає примусу для платника податку робити те, що не передбачено законодавством, а з іншого – дії податкових органів жорстко обмежує рамками закону.

Такий підхід відповідає і практиці ЄСПЛ, який у своїх рішеннях неодноразово наголошував, що перша та найважливіша вимога статті 1 Першого протоколу до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання державного органу в мирне володіння майном повинно бути законним. Так, друге речення пункту 1 передбачає, що позбавлення власності можливе тільки «на умовах, пе-

редбачених законом», а пункт 2 визнає, що держави мають право здійснювати контроль за використанням майна шляхом введення в дію «законів» [1]. Має існувати обґрунтоване пропорційне співвідношення між засобами, які застосовуються, та метою, якої прагнуть досягти шляхом вжиття будь-якого заходу для позбавлення особи її власності [2]. Питання стосовно того, чи було забезпечено такий справедливий баланс, стає актуальним лише після того, як встановлено, що відповідне втручання задовольнило вимогу законності і не було свавільним [3].

Отже, враховуючи загальноправовий і міжгалузевий характер категорії «добросовісність», а також зважаючи на необхідність передбачити механізми захисту інтересів держави у разі, якщо платник податку зловживає своїми правами на шкоду суспільним інтересам, ми вважаємо за можливе встановити на законодавчому рівні обов'язок платника податку добросовісно користуватися своїми правами. Невиконання такого обов'язку дасть підстави стверджувати про порушення імперативного припису та кваліфікувати поведінку платника податків як протиправну.

Однак ми вважаємо недостатнім закріплення в нормах податкового законодавства заборони недобросовісної поведінки та зловживання правом без визначення чітких критеріїв таких явищ. Таким чином, нам необхідно з'ясувати, якими є ознаки недобросовісної поведінки суб'єктів податкових правовідносин, які обмеження такої поведінки повинні бути передбачені, у якій формі та яким органом необхідно застосовувати відповідні обмеження.

Слід констатувати, що норми податкового законодавства практично не оперують такими категоріями, а їх згадки в нормах ПК України мають епізодичний і несистемний характер. Варто врахувати, що поведінка, яка містить ознаки недобросовісної, може мати місце в умовах достатнього правового регулювання правовідносин, коли вихід за межі суб'єктивних прав здійснюється шляхом конструкції штучних схем, за допомогою яких суб'єкт прагне обійти існуючий припис всупереч інтересам інших суб'єктів. Така поведінка, при умові доведеності цього факту та його встановлення компетентним органом, на нашу думку, може підлягати переоцінці та кваліфікуватися як протиправна. Разом з тим, зловживання правом може відбуватися в умовах недостатнього правового регулювання, наявності правових прогалин, колізій, дефектів, які допустив сам законодавець. У такому випадку суб'єкт, використовуючи такі прогалини у своїх інтересах, не приховує свою фактичну поведінку якимось штучними зовнішніми конструкціями, не здійснює обхід існуючого припису, отримуючи бажаний результат всупереч встановленій правовій нормі. Незважаючи на схожість ознак поведінки суб'єкта та її мети, ми вважаємо, що такі ситуації не можна ототожнювати, застосовуючи до них однакові правові наслідки. Виявивши відповідну прогалину в регулюванні, держава чи інший уповноважений суб'єкт має передусім не карати особу, яка таку прогалину використовує у своїх інтересах, а вжити заходи щодо усунення цієї прогалини і забезпечення належного регулювання.

Для забезпечення належної правової регламентації меж податкового планування в разі, коли поведінка платника податків є недобросовісною, важливо законодавчо закріпити ознаки, які б характеризували відповідну поведінку. Вважаємо, що такі ознаки слід визначити, враховуючи світовий досвід протидії податковим зловживанням, а саме нормативно передбачити можливість оцінки господарських операцій платника податків за допомогою критеріїв, які ґрунтуються на застосуванні відомих і поширених судових доктрин «ділова мета», «зміст над формою», «реальність господарської операції», «угода по кроках» [4, с. 281].

Необхідність легітимізації застосування судових доктрин у нормах податкового права для визначення меж податкового планування пов'язана з тим, що в протилежному разі допускається можливість встановлення прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, не передбачених законом, тільки на основі правових висновків суду, які не визнаються джерелом права в Україні. Виступаючи проти надмірної деталізації в нормах права ознак недобросовісної поведінки суб'єктів податкових відносин та порядку застосування судових доктрин, адже в законі неможливо врахувати всю багатогранність цих суспільних відносин, ми натомість наполягаємо на тому, що основні засади мають бути встановлені законом, а суб'єкти правозастосування, керуючись ними, мають їх розвивати та доповнювати, формуючи судову практику, з урахуванням конкретних правовідносин та обставин справи. При цьому, втручання у сферу оцінки ділових рішень платників податків органами правозастосування, зокрема, судами, ми вважаємо допустимим виключно у випадку, коли зловживання правом з боку платника має очевидний, безсумнівний характер.

Розширення кола обов'язків платників податків, а також законодавче закріплення обов'язку добросовісної поведінки може спричинити ускладнення становища платників податків, тому поряд з цим потрібно запроваджувати необхідні компенсатори, які дадуть змогу забезпечити баланс приватного та публічного інтересу, а також захист прав платників податків. На наше переконання, одним із найважливіших механізмів досягнення цього балансу є законодавче закріплення принципу презумпції добросовісності платників податків, за яким поведінка платника податків буде вважатися добросовісною, якщо податковими органами не буде доведено зворотнє.

Про необхідність застосування презумпції добросовісності у праві говорить і О. Рогач, який наводить такі аспекти її застосування:

- 1) всі дії, які вчиняє суб'єкт правовідносин, апріорі є добросовісними;
- 2) всі сумніви, протиріччя і неясності актів законодавства повинні трактуватися на користь суб'єкта правовідносин;
- 3) на учасника правовідносин не можна накладати додаткові обов'язки, не передбачені законодавством;
- 4) вирішення питання «добросовісності» чи «недобросовісності» суб'єкта правовідносин повинен здійснювати лише суд, а не будь-який інший орган державної влади;
- 5) при виникненні спору (не)«добросовісність» суб'єкта повинна перевірятися у кожному конкретному випадку;
- 6) при судовому спорі щодо «недобросовісності» суб'єкта правовідносин, обов'язок доказування «недобросовісності» такого суб'єкта лежить на протилежній стороні [5, с. 230].

Повністю погоджуючись із наведеним вище, констатуємо, що частина вказаних положень вже імплементована в податкове законодавство, а інші, які ще на цей час не закріплені в ньому, ми пропонуємо запровадити.

Без чіткого законодавчого закріплення поняття, ознак та наслідків недобросовісної поведінки платника податків, намагання податкових органів протидіяти заподіянню шкоди публічним інтересам внаслідок зловживання правом з боку платників податків не наділені достатньою легітимністю.

На сьогодні протидія недобросовісній поведінці платників податків, перекваліфікація їх дій, спрямованих на отримання податкових вигод, здійснюється в першу чергу контролюючими органами самостійно. На практиці склалася ситуація, коли судові доктрини, які не закріплені нормативно, застосовуються податковим органом, який часто робить спроби обґрунтувати ними факт порушення платником податкового законодавства, при цьому одразу застосовує й негативні податкові наслідки для платника, притягує його до юридичної відповідальності. Роль суду в цій ситуації зводиться до оцінки правомірності рішення податкового органу у вирішенні судового спору.

Ми вважаємо, що такий підхід необґрунтовано розширює права податкових органів, наділяє їх такими повноваженнями, які можуть застосовуватися тільки судами. Більше того, в сучасних умовах податкові органи не готові робити це якісно, з урахуванням принципів верховенства права, із забезпеченням дотримання балансу інтересів платників податків і держави. Відсутність належної правової регламентації породжує надмірну дискрецію податкових органів. Така ситуація призводить до численних конфліктів і спорів.

Враховуючи, що в переважній більшості випадків, зловживаючи правом, діючи недобросовісно, платник податків намагається створити зовнішні ознаки правомірності своїх діянь, для встановлення їх реальної протиправності повинна бути проведена переоцінка таких дій (зокрема правочинів, що вчиняються платником). Ми вважаємо, що така переоцінка і перекваліфікація може здійснюватися виключно судом, оскільки, по-перше, часто закон прямо встановлює відповідну компетенцію суду (маємо на увазі, зокрема, про визнання недійсними правочинів, встановлення їх фіктивності чи удаваності), а по-друге, судові процедури забезпечать кваліфіковану, об'єктивну та неупереджену оцінку ситуації, по-третє, платник податків буде мати можливість захищати свої інтереси в суді для недопущення необґрунтованого обмеження його прав чи безпідставного притягнення його до відповідальності. Крім того, як слушно зауважує Д. Сахно, з підстав, закріплених на конституційному рівні, слід вважати, що єдиним органом, який визначає юридичні наслідки за фактом зловживання правом, є суд [6, с. 53].

Можливість і необхідність застосування судових процедур для захисту інтересів суб'єктів податкових правовідносин (як приватних, так і публічних) у такій ситуації видається одним із ключів для розв'язання цієї проблеми. Однак, в умовах відсутності належного правового регулювання, такі інструменти також можуть видатися не повністю ефективними та досконалими.

На сьогодні у ситуації із застосуванням категорії «добросовісність» у податкових відносинах суди заповнюють певну правову прогалину, не маючи для цього необхідного законодавчого інструментарію. Вирішення цієї проблеми потребує належного законодавчого регулювання.

Висновок. Таким чином, нами обґрунтовано, що з урахуванням конституційних засад правового порядку, імперативного методу правового регулювання в податковому праві, з метою захисту публічного інтересу від недобросовісної поведінки платника податків, норми Податкового кодексу України, які визначають обов'язки платників податків, необхідно доповнити нормою, яка встановлювала б обов'язок платника податків діяти добросовісно та не допускати зловживання своїми правами. У зв'язку з цим, слід внести відповідні зміни у статтю 16 ПК України, а встановлення недобросовісної поведінки платників податків винести за межі повноважень податкових органів, закріпивши таку компетенцію виключно за судом.

Норми податкового кодексу мають передбачати наслідки недобросовісної поведінки платника податків. Ми пропонуємо, щоб відповідні наслідки могли застосовуватися тільки на підставі судового рішення і полягати у визнанні правочину платника податків недійсним (як такий, що суперечить інтересам держави і суспільства, чи визнання правочину удаваним або фіктивним). Виключно після набрання рішенням суду законної сили можуть застосовуватися відповідні податкові наслідки, що тягнутимуть за собою позбавлення платника податків податкових вигод, а також притягнення його до юридичної відповідальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Рішення ЄСПЛ у справі «Серков проти України» від 07.07.2011 р., заява № 39766/05. URL: old.minjust.gov.ua/file/25055.docx.
2. Рішення ЄСПЛ у справі «Pressos Compania Naviera S.A. and Others v. Belgium» від 20.11.1995 р., заява № 17849/91. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58056>.
3. Рішення ЄСПЛ [ВП] у справі «Iatridis v. Greece» від 25.03.1999 р., заява № 31107/96. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58227>.
4. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.
5. Рогач О.Я. Зловживання правом: теоретико-правове дослідження. Ужгород: Ліра, 2011. 368 с.
6. Сахно Д.С. Зловживання правом у податкових відносинах: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2019. 233 с.