

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
Юридичний факультет
Люблінський католицький університет Івана Павла II
(м. Люблін, Республіка Польща)
Факультет права, канонічного права та адміністрації
Університет Масарика (м. Брно, Чеська Республіка)
Юридичний факультет
Трнавський університет у Трнаві (м. Трнава, Словачька Республіка)
Юридичний факультет
Карловий університет в Празі (м. Прага, Чеська Республіка)
Гуситський теологічний факультет
Грацький університет імені Карла і Франца (м. Грац, Республіка Австрія)
Центр східноєвропейського права
Мішкольцький університет (м. Мішкольць, Угорщина)
Юридичний факультет
Західний університет ім. Васіле Голдїш (м. Арад, Румунія)
Юридичний факультет
Центр правової підтримки осіб, постраждалих внаслідок
військового вторгнення
Національної академії правових наук України
та ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

МАТЕРІАЛИ
XIV МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ
КОНФЕРЕНЦІЇ

**«ЗАКАРПАТСЬКІ ПРАВОВІ ЧИТАННЯ.
ТРАНСФОРМАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНИХ
ПРАВОВИХ СИСТЕМ КРАЇН
ЦЕНТРАЛЬНОЇ ТА СХІДНОЇ ЄВРОПИ
В УМОВАХ СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ»**

28–29 квітня 2022 р.



Видавничий дім
«Гельветика»
2022

НАПРЯМ 6. ПОСТПАНДЕМІЧНА ЕКОНОМІКА ТА ПРАВО

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ КАТЕГОРІЙ «ДОБРОСОВІСНІСТЬ» ТА «ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ» ПРИ ВИЗНАЧЕННІ МЕЖ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

Греца Світлана Михайлівна

*доктор юридичних наук, доцент кафедри конституційного права і
порівняльного правознавства
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

Греца Ярослав Васильович

*доктор юридичних наук, професор кафедри господарського права
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
м. Ужгород, Україна*

Одним із найбільш важливих і складних завдань 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 податкового планування, завдає шкоди суспільним інтересам.

Більшість науковців пов'язують межі податкового планування з оцінкою правомірності чи протиправності дій, спрямованих на зменшення податкових платежів. Б. Мишкін констатує, що до тих пір, поки мінімізація не виходитиме за межі законності, її не можна визнати такою, що суперечить цілям держави щодо оптимізації оподаткування, а, отже, протиправною в зв'язку з відсутністю суспільної шкоди¹.

Однак у правозастосуванні менше проблем виникає при розмежуванні правомірної та протиправної поведінки платників податків. У зв'язку з тим, 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

¹ Мишкін Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой право-субъектности: дис... канд. юрид. наук. М., 2004. 173 с.

тут, як правило, відсутні чіткі законодавчі критерії кваліфікації таких дій та визначення їх правових наслідків. Як наголошує Т. Гусєва, діаметрально протилежні інтереси підприємців і держави (зниження податків, що підлягають сплаті та забезпечення надходжень до бюджету відповідно), а також відсутність формальних критеріїв, які дозволяють розмежувати податкову оптимізацію і ухилення від оподаткування, призводить до великої кількості конфліктів у цій сфері².

Визнаючи право платників податків на оптимізацію своїх податкових платежів при здійсненні податкового планування, ми вважаємо за необхідне закріпити межі реалізації таких прав, критерії розмежування правомірної та протиправної поведінки, встановити недопустимість зловживання правом.

Р. Юрмашев наголошує, що єдиним надійним критерієм відмежування використання наданих платнику податків легальних інструментів оптимізації від податкових правопорушень є добросовісність³. Ми вважаємо, що межі податкового планування не слід занадто звужувати або розширювати, оптимально в якості таких меж слід визначити правомірність та добросовісність діянь платника податків.

Зрозуміло, що держава повинна мати інструменти протидії зловживанню правом з боку платників податків та мати можливість захистити свій інтерес та інтерес суспільства, однак тут важливо правильно визначити допустиму межу правомірного й недобросовісного податкового планування, правильно підібрати необхідні інструменти і застосувати наслідки, які відповідатимуть закону та загальним принципам права. При цьому необхідно знайти відповідь на питання, як правильно розмежувати добросовісну поведінку платника податків і зловживання правом, а також які податкові наслідки повинні бути застосовані, якщо буде встановлена недобросовісна поведінка з боку платників податків. Для цього важливо мати розуміння сутності таких категорій, як «добросовісність» і «зловживання правом».

Слід констатувати, що норми податкового законодавства практично не оперують такими категоріями, а їх згадки в нормах ПК України мають епізодичний і несистемний характер. Тому ми змушені звернутися до загальних засад категорій «добросовісність» та «зловживання правом», які визначені теорією права, а також до концепцій, які визначені в інших галузях права.

² Гусєва Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: моногр. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Вольтерс Клувер, 2007. 432 с.

³ Юрмашев Р.С. Понятие налогового правонарушения по российскому финансовому праву / Р.С. Юрмашев. М.: Юрлитинформ, 2006. 192 с.

Досліджувана категорія «добросовісність», на наше переконання, повинна розглядатися не стільки як правова, а, насамперед, як категорія моралі. Розмежовуючи категорії права та моралі, С. Савсерис наголошує, що основна відмінність права від моралі полягає в тому, що воно має набагато більш високу ступінь формальної визначеності. Дія норм права забезпечується примусовою силою держави. Моральність, регулюючи часом ті ж відносини, що і право, має більш невизначений характер саме в силу своєї всеосяжності. Якщо в суспільстві існує необхідність заборони будь-якого явища, що порушує моральні норми, то, на думку вказаного науковця, законодавець повинен формалізувати моральну норму і таким чином ввести її в право⁴.

В. І. Даль тлумачить добросовісність як добру совість, чесність, правдивість у вчинках⁵. А. В. Ігнатов вважає, що поняття «добросовісність» («недобросовісність») є питанням громадянської позиції і філософського світогляду⁶.

Дослідники вказують на те, що категорія добросовісності є морально-етичною та оціночною, тому намагатися жорстко визначити її в законі, договорі чи рішенні суду практично неможливо, а в окремих випадках і не варто. Її використання пов'язане зі сформованим у суспільстві ставленням до базових морально-етичних категорій добра і зла, добросовісності-вини-недобросовісності. Важливість визначення категорії «добросовісність» виявляється не тільки з точки зору юридичної техніки, а й з точки зору суспільної моралі, яка, розвиваючись в умовах постійної невизначеності та втрати пріоритетів, втрачає базовий цивілізаційний зміст⁷.

Разом з тим, ми вважаємо, що морально-етичні категорії, такі як «добросовісність», не однаковою мірою самодостатні для застосування в різних сферах суспільних відносин, у деяких із них вони повинні і можуть вирішити ті завдання, які необхідні суспільству, однак в інших мають бути поєднані з правовими приписами.

Н. Вороніна зазначає, що поняття «добросовісність» має оцінний характер, воно конкретизується та індивідуалізується в процесі застосування норм закону⁸. У науці цивільного права, де

⁴ Савсерис С.В. Категория недобросовестность в наголовом праве: автореферат дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2006. 22 с.

⁵ Даль В. И. Большой толковый словарь русского языка / В. И. Даль. М.: Изд-во АСТ, 2010. 815 с.

⁶ Ігнатов А. В. К вопросу о добросовестности налогоплательщиков. *Налоги и налогообложение*. 2005. № 5. С. 75–76.

⁷ Бакаліньська О.О. Категорія «добросовісність» у цивільному праві України. *Часопис Київського університету права*. 2011. № 4. С. 200–203.

⁸ Вороніна Н.В. Понятие «недобросовестность налогоплательщика» в практике Конституционного Суда Российской федерации. *Бухгалтер и закон*. № 10 (82). 2005. С.25–44.

категорія «добросовісність» досліджена чи не найглибше, під принципом справедливості, добросовісності та розумності науковці розуміють одну з керівних ідей цивільного права, відповідно до якої здійснюється цивільно-правове регулювання суспільних відносин і яка визначає характер поведінки учасників цих відносин з погляду необхідності сумлінного виконання ними своїх обов'язків, вияву турботи й обачності про права та інтереси інших учасників, передбачення можливості завдання таким правам та інтересам шкоди з метою її недопущення, а у випадку її завдання пов'язана з необхідністю відшкодування такої шкоди і застосуванням до винної особи заходів цивільно-правової відповідальності, пропорційних вчиненню правопорушення⁹. Разом з тим, Т. Гусева наголошує на різниці категорії «добросовісність» у цивільному та податковому праві. На її думку, добросовісність у цивільному праві розуміється як певний стан особи, незнання нею деяких обставин, з якими закон пов'язує ті чи інші правові наслідки. Навпаки, категорія «добросовісність» у податковому праві передбачає певне суб'єктивне відношення платника податку до дій, які він вчиняє¹⁰.

Таким чином ми приходимо до висновку, що при визначенні меж податкового планування, з огляду на наявні інструменти та можливості, критерій оцінки правомірності дій платників податків, який може застосовуватися податковими органами, видається недостатнім. Ми пропонуємо додатково передбачити використання критеріїв «добросовісність» і «зловживання правом», при цьому вважаємо за необхідне надати їм достатню формальну визначеність, закріпити на рівні закону, передбачити їх ознаки та чіткі правові наслідки, враховуючи публічний характер податкових правовідносин та застосування методу владних приписів для їх регулювання. Така правова регламентація буде сприяти правовій визначеності, бо суб'єктам податкових правовідносин будуть зрозумілі відповідні обмеження, а наявність чітких правил – краще, ніж правовий вакуум, заповнений суб'єктивними позиціями податкових органів та судів. Вона необхідна і з огляду на конституційні основи правового порядку, закріплені в статті 19 Конституції України, яка, з одного боку, не допускає примусу для платника податку робити те, що не передбачено законодавством, а з іншого боку, дії податкових органів жорстко обмежує рамками закону. Без чіткого законодавчого закріплення поняття, ознак та наслідків недобросовісної поведінки

⁹ Тобота Ю.А. Принцип справедливості, добросовісності і розумності у цивільному праві: автореф. дис... канд. юрид. наук. :12.00.03. Х., 2011. С. 21.

¹⁰ Гусева Т. А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: моногр. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Вольгерс Клувер, 2007. 432 с.

платника податків, намагання податкових органів протидіяти заподіяння шкоди публічним інтересам унаслідок зловживання правом з боку платників податків не наділені достатньою легітимністю. Натомість, відсутність належної правової регламентації породжує на практиці надмірну дискрецію податкових органів при оцінці дій платників податків і така ситуація призводить до численних конфліктів і спорів.

ОБОВ'ЯЗКОВА ВАКЦИНАЦІЯ ВІД COVID-19: ПРАВОВІ АСПЕКТИ

Доді Коріна

*кандидат юридичних наук,
доцент кафедри державно-правових дисциплін
Університет КРОК
м. Київ, Україна*

Згідно ст. 40 Закону України від 19.11.1992 р. № 2801-ХІІ «Основи законодавства України про охорону здоров'я»: «Відомості про факт звернення громадянина за наданням медичної допомоги, стан його здоров'я і діагнози, інші відомості, отримані при його медичному обстеженні та лікуванні, складають лікарську таємницю»¹.

Збереження лікарської таємниці гарантується державою і забезпечується законодавчо шляхом закріплення певних заборон і юридичної відповідальності за її розголошення.

Юридичні основи захисту лікарської таємниці закладені в ст. ст. 23, 24 Конституції України², відповідно до яких кожен громадянин має право на особисту таємницю, а використання і поширення інформації про приватне життя особи без її згоди не допускаються.

На сьогоднішній день вакцинація проти коронавірусної інфекції викликаной вірусом SARS-CoV-2, є примусовим медичним експериментом над громадянами України, оскільки відповідно до ЗУ

¹ ЗАКОН УКРАЇНИ Основи законодавства України про охорону здоров'я (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 4, ст. 19). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text>

² КОНСТИТУЦІЯ УКРАЇНИ (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>