

ТРАНСЛЮВАННЯ КОНСТИТУЦІЙНИХ ЦІННОСТЕЙ НА ГАЛУЗЕВИЙ РІВЕНЬ (НА ПРИКЛАДІ ФІНАНСОВОГО ПРАВА)



С. ПОГРЕБНЯК

*доктор юридичних наук,
професор кафедри теорії держави і права
(Національний університет «Юридична академія
України імені Ярослава Мудрого»)*

Механізм транслявання конституційних цінностей на галузевий рівень передбачає виокремлення та самостійний аналіз таких важливих елементів, як: 1) об'єкт транслявання; 2) інструменти (засоби) транслявання; 3) суб'єкти транслявання; 4) адресати транслявання [1, с. 29].

Об'єктом трансляції у цьому випадку виступають *конституційні цінності*. Цінності є переконаннями людини у значущості (чи важливості) особисто для неї певного об'єкта або явища; базові цінності — це ті кінцеві, цільові цінності людини, на основі яких формується вся множина інструментальних (оперативних, поточних) цінностей, що спрямовують її життєдіяльність [2, с. 5]. Вони є конструктами, які підтримуються колективно на рівні суспільства (суспільні цінності) чи індивідуально на рівні людини (індивідуальні цінності).

Згідно зі спрощеним визначенням, цінності — це загальнопоширена тенденція віддавати перевагу одного становища справ іншому [3, с. 70]. Ними керуються при виборі та оцінці дій, політики, засобів і цілей людей і подій як добрих чи поганих, виправданих чи незаконних. Цінності є ідеалізованими абстракціями, відстороненими регулюючими початками. Вони схожі на маленькі божества. Як Бог, вони служать основою або безперечними початками. Як Бог, їх поява вимагає віри, поваги і саможертвності. Як Бог, вони пропонують втіху та винагороду страждання тлінного світу. Як Бог, вони отримують широке поширення на обнадійливий есхатологічний розмах віри в право, політику і людське існування. Отже, цінності — світський еквівалент Бога [4, с. 142–143].

Сучасна концепція цінностей відштовхується від розуміння того, що: 1) цінності є переконаннями, когнітивними структурами, які тісно пов'язані з афектом. Коли цінності активуються, вони стають просякнутими почуттями; 2) цінності належать до бажаних цілей (наприклад, цінностями є соціальна рівність, справедливість і корисність); 3) цінності виходять за межі конкретних дій і ситуацій, що відрізняє їх від більш вузьких понять (норми і відносини), які зазвичай належать до конкретних дій, об'єктів або ситуацій; 4) цінності служать як стандарти або критерії (ними керуються при виборі та оцінці дій, політики, людей і подій як добрих чи поганих, виправданих чи незаконних); 5) цінності відсортовані за важливістю щодо одна одної, що дозволяє сформулювати систему ціннісних пріоритетів [5].

Усі конституції містять певні цінності, які можуть використовуватися під час тлумачення конституції. Їх значення може бути встановлено тільки через відсилання до позаконституційної (радше — надконституційної) системи цінностей. Таким чином, їх включення до тексту конституції дозволяє вписати зовнішні ціннісні системи в нормативний зміст національної конституції. Іншими словами, їх використання «відкриває» писаний текст конституції для введення додаткових принципів і норм, що виходять за рамки позитивного права [6, с. 221].

Конституційна цінність як абстрактне поняття віддзеркалює стандарт чи міру блага¹ і, таким чином, може визнаватися такою, що створює умови для належного чи бажаного трактування, застосування і введення в дію конституції і всього, що з цим пов'язане [7, с. 90].

На нашу думку, головним засобом трансляції конституційних цінностей виступають **принципи права** — найбільш загальні і стабільні вимоги, які сприяють утвердженню та захисту суспільних цінностей, визначають характер права і напрями його подальшого розвитку [8, с. 124].

Конституційні цінності відрізняються від принципів, але пов'язані з ними в тому сенсі, що конституційні принципи ґрунтуються на конституційних цінностях і виражають їх. Конституційні цінності забезпечують етичну основу конституційних норм, у той час як конституційний принцип озброює нас більшою конкретикою (хоча й є достатньо широко сформульованим), є керівництвом з належної конституційно санкціонованої поведінки [7, с. 90].

Найбільш концентрованим виразом базових цінностей, що притаманні певній системі права, є основоположні та загальні принципи права. Саме вони надають правопорядку *необхідний аксіологічний вимір*, вказуючи на цінності, які визначають право в цілому, орієнтуючи на їх використання, а також захищаючи їх. Такі принципи формують підвалини не лише тлумачення та реалізації норм права, а й самого процесу правотворчості, забезпечують єдність права [8, с. 128].

¹ Наприклад, аналіз Конституції України дозволяє виокремити такі конституційні цінності, як: людська гідність, права людини, вільний і всебічний розвиток особистості, життя, рівність, справедливість, свобода та особиста недоторканність, прайвесі, верховенство права, народовладдя, політична, економічна та ідеологічна багатоманітність, екологічна безпека та рівновага, національна безпека, територіальна цілісність, громадський порядок, здоров'я і моральність населення, національна культура та ін.

Вони поширюють свою дію на всі галузі й інститути права і таким чином переводять конституційні цінності на галузевий рівень.

Усі ці положення повною мірою стосуються такої галузі вітчизняного права, як фінансове право. Нагадаємо, що **фінансове право** є галуззю права, що регулює суспільні відносини у сфері фінансової діяльності держави і територіальних громад з приводу формування, розподілу і використання централізованих і децентралізованих фондів публічних фінансів [9, с. 19–20]. Продемонструємо механізм транслювання конституційних цінностей у фінансове право на прикладі загальних принципів права — добросовісності та розумності.

Принцип добросовісності як загальний принцип права передбачає необхідність *сумлінної й чесної поведінки* суб'єктів при виконанні своїх юридичних обов'язків і здійсненні своїх суб'єктивних прав. Він містить вимоги, які допомагають зняти або пом'якшити недоліки абстрактної і формальної природи права. Доктрина добросовісності в тому чи іншому вигляді присутня в більшості західних правових систем (наприклад, в англосаксонському праві вона відома як *Good faith*, у німецькому — як *Treu und Glauben*). Вона розглядається як певне стримування егоїзму в юридичних відносинах. Мета добросовісності полягає у встановленні балансу між законом і справедливістю, оскільки іноді положення закону або договірні умови можуть призвести до несправедливого результату [10, с. 11].

Добросовісність — це реалізація прав і дотримання обов'язків, здійснення правотворчості, правозастосування та тлумачення відповідно *не лише до букви права, а й до його духу*. Конституційний Суд України визнає добросовісність однією із загальноправових засад (див. Рішення від 1 грудня 2004 р. № 18-рп/2004 у справі про охоронюваний законом інтерес [11, ст. 3288]).

У свою чергу, інший загальний принцип права — **розумність** — розглядається як складова верховенства права (див., наприклад, Рішення Конституційного Суду України від 8 грудня 2011 р. № 16-рп/2011 у справі про фіксування судового процесу технічними засобами [12, ст. 3638], від 29 серпня 2012 р. № 16-рп/2012 у справі про підсудність окремих категорій адміністративних справ [13, ст. 2840]), вимагає *обґрунтованості* та *послідовності* поведінки суб'єктів права (у тому числі суб'єктів владних повноважень), встановлює необхідність їх *розсудливості*. Суб'єкти мають зважувати власні дії з урахуванням їхнього значення та наслідків, аби визначити шкоду, якої вони можуть завдати, зіставляти власну оцінку з оцінкою інших. Принцип розумності перевіряє дії цих осіб на відповідність *здоровому глузду*, використовуючи при цьому стандарт «звичайної розумної особи» (людини, яка має нормальний, середній рівень інтелекту, знання та життєвий досвід). Крім того, у деяких випадках (наприклад, при регламентації поведінки суб'єктів владних повноважень, суб'єктів підприємницької діяльності) при визначенні розумності оцінюється також *ефективність* дій [8, с. 130–131].

Однією з важливих конструкцій фінансового права, яке використовує цінності добросовісності й розумності, є **добросовісність платника податків**.

Аналіз української юридичної практики дає можливість зробити припущення про **запозичення цієї конструкції з російської правової системи**, де вона була вироблена на основі низки рішень Конституційного Суду РФ.

Так, у 1998 р. Конституційний Суд РФ вперше використав категорію добросовісності щодо платників податків, указавши, що повторне стягнення з добросовісного платника податків, які не надійшли до бюджету через банкрутство банку, порушує конституційні гарантії приватної власності (п. 3 Постанови Конституційного Суду РФ від 12 жовтня 1998 р. № 24-П [14]). Далі в ухвалі від 25 липня 2001 р. № 138-О Суд зауважив, що примусове стягнення з недобросовісних платників податків, які не надійшли до бюджету, конституційні гарантії права власності не порушує [15].

Продовжуючи тему добросовісності в ухвалі від 16 жовтня 2003 р. № 329-О, Конституційний Суд РФ наголосив на тому, що у сфері податкових відносин діє **презумпція добросовісності**. Тому податкові органи і суди не можуть тлумачити поняття «добросовісні платники податків» як таке, що покладає на платників податків додаткові обов'язки, не передбачені законодавством. Проте вирішення питання про добросовісність конкретного підприємства при виконанні своїх податкових обов'язків і реалізації права на зменшення податків, пов'язане зі встановленням і дослідженням фактичних обставин конкретної справи, належить до компетенції арбітражних судів і Конституційному Суду непідвідомче [16].

Наступний крок у розвитку категорії «добросовісність платника податків» — прийняття ухвал від 8 квітня 2004 р. № 169-О [17, ст. 4838] і від 4 листопада 2004 р. № 324-О [17, ст. 4839], у яких зазначається, що відмова у праві на податкове відрахування податку на додану вартість (далі — ПДВ)) може мати місце, якщо процес реалізації товарів (робіт, послуг) не супроводжується дотриманням обов'язку зі сплати ПДВ до бюджету в грошовій формі, який кореспондує цьому праву.

Завдяки зусиллям Конституційного Суду РФ критерії добросовісності почали широко використовуватися при оцінці дій платників податків. З метою забезпечення однаковості відповідної судової практики Пленум Вищого арбітражного суду РФ затвердив постанову від 12 жовтня 2006 р. № 53 «Про оцінку арбітражними судами обґрунтованості отримання платником податків податкової вигоди» [18].

У свою чергу, вона враховує досвід боротьби з податковими зловживаннями, існуючий у західних юрисдикціях. Типовим прикладом у даному випадку може бути **німецьке податкове право**. Відповідно до § 42 Положення про податки й обов'язкові платежі звичайно допустима оптимізація оподаткування визнається неправомірною, якщо в її основі лежить зловживання сторонами при виборі правовідношення. Те саме стосується випадків створення вигідних для платника податків обставин. Згідно з практикою Федерального фінансового суду ФНР зловживання при виборі форми договірних правовідносин мають місце у випадках, якщо обрана сторонами форма відносин: 1) нерозмірна з поставленою метою договору (тобто є незвичайною); 2) спрямована на приховування доходів від оподаткування; 3) не може бути обґрунтована господарськими або іншими важливими причинами неподаткового характеру [19, с. 142].

При цьому форма правовідносин не може розглядатися як нерозмірна лише тому, що вона обрана з причин, пов'язаних із оподаткуванням. Нерозмірною є така форма цивільних правовідносин, яку сторони, діючи розумно в існуючих

обставинах, не обрали би для досягнення господарської мети, що стоїть перед ними. Насамперед — це форма, яка взагалі не служить будь-якій господарській меті. Нерозмірні правовідносини зазвичай реалізуються обхідними шляхами, часто бувають складними, незграбно штучними, непрозорими, абсурдними, малоефективними чи навіть непотрібними. Показовою у даному випадку є відповідь на питання, чи обрали би розумні сторони цю форму з урахуванням даних економічних обставин і поставленої господарської мети. Так, платник податків має бути здатним завжди дати переконливе пояснення щодо вибору ним тієї чи іншої форми правовідносин. Якщо він цього не може зробити, то визнається наявність свідомого обходу закону [19, с. 143–144].

У *французькому праві* розрізняють зловживання як податкове шахрайство (симуляцію) і як обхід податку, коли норма права прямо не порушується, а правочин має виключно податкову мету. Саме поняття «зловживання правом» закріплене в ст. L 64 Зводу фіскальних процедур. Обидві форми зловживання об'єднуються наміром — досягненням незаконної податкової вигоди [20, с. 121–122].

У свою чергу, США не має єдиного загального правила, яке б не дозволяло платникам податків використовувати положення *податкового права США* всупереч політиці, що лежить в його основі. Для цього використовуються кілька інструментів, які дозволяють припинити ухилення від сплати податків — акти Конгресу і загальне право. Так, судами розроблено низку правових доктрин, що попереджують податкові ухилення [21, с. 185–195]. Це, зокрема, доктрина удаваного правочину¹, доктрина переважання суті над формою², доктрина «правочину по кроках»³, доктрина економічної суті⁴, доктрина ділової мети⁵.

¹ *Доктрина удаваного правочину* дозволяє суду об'єднати кілька етапів правочину, якщо проміжні етапи визнані необов'язковими або несуттєвими для кінцевого результату. При вчиненні удаваного правочину економічна діяльність, спрямована на отримання податкових пільг, фактично не ведеться.

² *Доктрина переважання суті над формою* застосовується до правочинів, податковий результат яких більш точно визначаються внутрішньою сутністю правочину, а не формальними етапами, на які її можна поділити; схеми оподаткування двох правочинів, що приводять до одного результату, не повинні відрізнятися лише тому, що результат досягається за допомогою різних правових заходів. Це дає суду право перекваліфікувати правочин, виходячи з його внутрішнього змісту.

³ *Доктрина «правочину по кроках»* виходить із того, що правочин нерідко є ланкою (кроком) певної господарської діяльності, безпосередньо пов'язаної з попередньою та наступною; тому за наявності обставин, що пов'язують правочини (наприклад, юридичні відносини, що виникають при укладанні одного правочину, не мають користі без виконання всієї послідовності етапів), суд може об'єднати формально роз'єднані «кроки», щоб не брати до уваги проміжні етапи.

⁴ *Доктрина економічної суті* спрямована на боротьбу з фіктивними правочинами; відповідно до неї економічна сутність запланованих правочинів має відрізнятися і відокремлюватися від економічної вигоди, яка досягається винятково за допомогою зменшення розміру податкових зобов'язань; платник податків не може отримати податкові пільги шляхом укладання правочинів, які не мають іншої економічної мети, ніж зменшення розмірів податкових платежів.

⁵ *Доктрина ділової мети* дозволяє суду проігнорувати правочин, якщо при вивченні суб'єктивної мотивації платника податків суд з'ясує, що у платника податків не було іншої

Аналіз та узагальнення *судової практики Верховного Суду України та Вищого адміністративного суду України* доводить факт сприйняття зазначених концептуальних підходів *в аспекті добросовісності платників податку*. Підтвердженням цьому може служити лист Вищого адміністративного суду України від 20 липня 2010 р. № 1112/11/13-10 «Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби» [22], в якому викладено еволюцію вітчизняної судової практики із зазначеного питання і наголошено на тому, що визначальним для висновків щодо правомірності дій платників ПДВ є *аналіз їх добросовісності*. При цьому суд зазначив, що у законодавстві *відсутнє визначення поняття «добросовісний платник податків»*. Так само законодавство *не містить певних критеріїв добросовісності платника податків*, проте схвалив використання цієї конструкції в судовій практиці.

Вищий адміністративний суд підкреслює, що вимога щодо бюджетного відшкодування ПДВ може бути визнана *необґрунтованою*, зокрема, коли:

- для цілей оподаткування операції враховані *на підставі удаваних правочинів*, про що має бути зазначено у рішенні суду наприклад, у разі невідповідності дійсному економічному змісту або необумовленості розумними економічними або іншими причинами (цілями ділового характеру));
- встановлені обставини, що свідчать про *нездійснення* особою, яка значиться виробником товару, *підприємницької діяльності*;
- якщо судом встановлено, що *головною метою* платника податку є *одержання доходу винятково або переважно за рахунок податкової вигоди*, зокрема відшкодування ПДВ з бюджету, за відсутності наміру здійснювати реальну підприємницьку діяльність.

На думку Суду, про необґрунтованість права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування можуть також свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про *наявність таких обставин*:

- *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;
- *відсутність необхідних умов для досягнення результатів* відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;
- облік для цілей оподаткування *лише* тих господарських операцій, які *безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди*, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення й облік *інших* господарських операцій;
- здійснення операцій з товаром, що *не вироблявся або не міг бути вироблений* в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку.

мети, ніж зменшення податкових зобов'язань. Правочин береться до уваги з метою оподаткування, якщо його економічна сутність обумовлена комерційними чи нормативно-правовими реаліями, в основі його лежать міркування, не пов'язані зі сплатою податків, і він не спрямований виключно на ухилення від оподаткування.

Наведені правові позиції дозволили суду зробити висновок щодо формування **тенденції до індивідуалізації кваліфікації дій платників податку** з формування податкового кредиту та сум бюджетного відшкодування з ПДВ з **огляду на добросовісність** такого платника.

У разі якщо дії платника податку свідчать про його *добросовісність*, а вчинені ним господарські операції *не викликають сумніву в їх реальності та відповідності дійсному економічному змісту*, для підтвердження права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування достатньо наявності належним чином оформлених документів, зокрема податкових накладних. При цьому *не є підставою для відмови порушення податкової дисципліни, вчинені контрагентом платника податку*. Також *не є підставою для визнання неправомірними операцій платника податків подальше припинення чи анулювання статусу платника ПДВ*. Усі операції, вчинені контрагентом платника податку до припинення такого контрагента, *не можуть автоматично розглядатися як нікчемні* правочини в силу лише припинення юридичної особи або анулювання її податкового статусу. У такому разі достатньо встановити *необізнаність платника податку* про факт припинення або недобросовісний характер діяльності контрагента (зокрема, про несплату податків чи неподання податкової звітності).

Одночасно Суд *конкретизував предмет доказування* у відповідній категорії спорів. Зокрема, дослідженню підлягає *реальність господарських операцій*, що є підставою для виникнення права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування; *добросовісність дій* платника податку, яка полягає у *відповідності вчинених ним дій господарській меті*, а також реальність усіх даних, наведених у документах.

Крім того, були *визначені основні етапи процесуальної діяльності суду* із встановлення обґрунтованості права платника податку на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування: 1) встановлення факту здійснення господарської операції; 2) встановлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції; 3) встановлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг) і господарською діяльністю платника податку; 4) встановлення дотримання платником податку спеціальних вимог щодо документального підтвердження сум податкового кредиту та/або бюджетного відшкодування з ПДВ; 5) встановлення факту надмірної сплати ПДВ у ціні придбаних товарів (послуг).

Відповідні позиції, сформовані в українській судовій практиці **у період дії Податкового кодексу України** (тобто у 2011–2013 рр.), були викладені в листі Вищого адміністративного суду України від 2 червня 2011 р. № 742/11/13-11 [23]. Суд продемонстрував *наступність власного підходу* в умовах дії Податкового кодексу України і поширив його також на спори, пов'язані зі сплатою податку на прибуток: витрати для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також податковий кредит для цілей визначення об'єкта оподаткування ПДВ мають бути фактично здійснені та підтверджені належним чином складеними первинними документами, що відображають *реальність господарської операції*. Водночас за відсутності факту придбання або в разі якщо придбані товари чи послуги не призначені для використання у господарській діяльності, відповідні суми не можуть включатися до складу витрат навіть за наявності

формально складених, але недостовірних документів або сплати грошових коштів.

З метою дослідження обставин реальності здійснення господарських операцій Вищий адміністративний суд зобов'язує суди з'ясувати, зокрема:

1. Рух активів у процесі здійснення господарської операції¹.

2. Установлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції².

3. Установлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку³.

При цьому про відсутність факту здійснення господарської операції, на думку Суду, можуть свідчити, зокрема, такі обставини:

– всупереч даним податкового обліку відсутні зміни активів, зобов'язань чи власного капіталу принаймні в одного з таких учасників операції;

– отримання майнової вигоди чи права на таку вигоду виключно шляхом зменшення бази оподаткування з певного податку та/або отримання коштів із Державного бюджету за одночасної відсутності об'єктивної можливості отримати майнову вигоду від цієї операції в інший спосіб (наприклад, експорт товару на підставну особу, яка не має відповідної реєстрації чи не веде будь-якої господарської діяльності, виключно з метою отримання документів, що підтверджують право на бюджетне відшкодування з ПДВ; «тимчасова» поставка товару (тобто з подальшим поверненням товару без обґрунтованої економічної причини в наступних податкових періодах) тим платником, в якого наявне від'ємне

¹ Необхідно перевірити фізичні, технічні та технологічні можливості певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, як-от: наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення або виробництва, приміщень для зберігання товарів тощо, якщо такі умови необхідні для здійснення певної операції; можливість здійснення операцій з відповідною кількістю певного товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку тощо; наявність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для ведення певного виду господарської діяльності.

² При цьому для висновків про наявність порушень в обов'язковому порядку необхідно з'ясувати можливу обізнаність платника щодо дефектів у правовому статусі його контрагентів (відсутність реєстрації їх як платників ПДВ, відсутність у відповідних посадових осіб чи інших представників контрагента повноважень на складання первинних, розрахункових документів, податкових накладних тощо). Відповідні обставини можуть бути з'ясовані, зокрема, з використанням даних Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, а також офіційно оприлюднених даних щодо анульованих свідоцтв платника ПДВ.

³ При цьому в обов'язковому порядку необхідно досліджувати наявність господарської мети при вчиненні відповідних дій платника податку. Перевірці підлягають доводи податкового органу, що свідчать про відсутність ділової мети у діях платника податку, зокрема у разі подальшого продажу придбаного товару нижче за ціну придбання; придбання товарів (послуг) у посередників за наявності прямих контактів з їх виробниками; придбання послуг, використання яких не може мати позитивного впливу на результати господарської діяльності платника податку тощо.

значення податкових зобов'язань із ПДВ тому учаснику, який має зобов'язання до сплати в бюджет тощо);

– результати, відображені в даних податкового обліку, фактично не настали внаслідок відсутності відповідних дій (наприклад, відображення отримання послуг без їх фактичного надання або в разі їх надання іншою особою, ніж та, що вказана у даних податкового обліку чи первинних документах; імітація купівлі товару в особи, яка ніколи його не продавала тощо).

Положення листа від 2 червня 2011 р. № 742/11/13-11 набули свого розвитку у листі Вищого адміністративного суду України від 1 листопада 2011 р. № 1936/11/13-11, в якому, зокрема, зазначається: «У разі якщо зібраних у справі доказів буде достатньо для підтвердження доводів податкового органу щодо відсутності фактичного здійснення господарської операції, у відповідному позові платника податків щодо неправомірності визначених йому грошових зобов'язань необхідно відмовити. Водночас відсутність або недостатність відповідних доказів з урахуванням змісту підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України (*презумпція правомірності рішень платника податку...*) є підставою для висновку про неправомірність оскарженого рішення контролюючого органу» [24].

Слід відзначити, що завдяки прийняттю Податкового кодексу України на законодавчому рівні було закріплено доктрину **розумної економічної причини (ділової мети)**. Так, згідно з підп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України розумна економічна причина (ділова мета) — це «причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності» [25].

Ця доктрина ще до її законодавчого закріплення активно використовувалася у спорах про бюджетне відшкодування ПДВ. У Постанові Президії Верховного Суду України та Президії Ради суддів України від 3 квітня 2009 р. № 7 «Про стан здійснення судочинства адміністративними судами» підкреслювалося, що відповідно до практики Верховного Суду України в цій категорії справ у ході судового засідання повинні з'ясовуватися обставини щодо фактичного наміру підприємства одержати економічний ефект у результаті підприємницької або іншої економічної діяльності [26].

Найбільш докладно ця проблема розкрита в Довідці Вищого адміністративного суду України про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість» від 15 квітня 2010 р. [27] У ній зазначено, що збиткові операції дають право на витрати і податковий кредит, якщо вони обумовлені розумними економічними та іншими причинами ділового характеру. При цьому Суд виокремлює дві групи виправдувальних обставин:

1) *об'єктивні обставини*, що змушують вчинити збиткові операції (зміна ринкової кон'юнктури, втрата якості, втрати від затоварення складу, обґрунтована потреба в оборотних коштах, перепрофілювання підприємства тощо);

2) *суб'єктивні причини*, викликані комерційною стратегією платника податків (зокрема, стратегії, спрямовані на оновлення та удосконалення власної продукції, зміцнення конкурентного становища на ринку, вихід на нові ринки збуту товарів (робіт, послуг)).

Крім того, у Довідці наводиться перелік обставин, що підсилюють підозру у несумлінності, а саме: вчинення нетипових операцій; систематичні операції з підозрілими платниками; нетипові схеми розрахунків; явна невідповідність цін при обізнаності про ринкову кон'юнктуру; використання посередників за наявності прямих зв'язків з виробниками тощо [28, с. 40–41].

Певний інтерес у цьому питанні для нас становить *російський досвід*. Так, в ухвалі Конституційного Суду Російської Федерації від 4 червня 2007 р. № 320-О-П [29, ст. 3479], присвяченій оцінці економічної виправданості витрат, зауважується, що податкове законодавство не використовує поняття економічної доцільності та не регулює порядок та умови ведення фінансово-господарської діяльності; тому обґрунтованість витрат, що зменшують з метою оподаткування отримані доходи, не може оцінюватися з точки зору їх доцільності, раціональності, ефективності або отриманого результату. У силу принципу свободи економічної діяльності платник здійснює її самостійно на свій ризик і має право самостійно і одноосібно оцінювати її ефективність і доцільність. При цьому судовий контроль не покликаний перевіряти економічну доцільність рішень, що приймаються суб'єктами підприємницької діяльності, які у сфері бізнесу володіють самостійністю і широкою дискрецією, оскільки в силу ризикового характеру такої діяльності існують об'єктивні межі в можливостях судів виявляти наявність у ній ділових прорахунків. Отже, податкове законодавство вимагає лише встановлення об'єктивного зв'язку понесених платником податку витрат із спрямованістю його діяльності на отримання прибутку, причому тягар доведення необґрунтованості витрат платника податку покладається на податкові органи.

Вважаємо, що з метою подальшої конституціоналізації фінансового права *ці положення необхідно закріпити у Податковому кодексі України*. Зокрема, виходячи з принципу добросовісності та свободи економічної діяльності, слід передбачити, що обґрунтованість витрат, що зменшують з метою оподаткування отримані доходи, не може оцінюватися контролюючим органом з точки зору їх доцільності, раціональності, ефективності або отриманого результату.

Крім того, у фінансовому праві бажано *закріпити стандарти оцінки наявності/відсутності ділової мети*. Певним орієнтиром у такому разі можуть бути принципи оцінки дій платника податків, вироблені Податковим судом США: 1) економічна сутність правочину має визначатися на основі фактичних обставин; 2) раціональний зв'язок між правочином і корисною неподатковою метою в світлі поведінки платника податків, економічної ситуації і намірів; 3) корисність заявленої мети і засоби, обрані для її досягнення, повинні оцінюватися відповідно до прийнятих промислових і торговельних звичаїв; 4) раціональний зв'язок між метою та засобами, як правило, не може бути встановлений, якщо не очікується, що неподаткова вигода буде принаймні розмірна з трансакційними витратами. Для того щоб установити відповідність платника податків таким вимогам, суд повинен ретельно проаналізувати правочин за двома взаємопов'язаними аспектами: за об'єктивною економічною сутністю правочину і за суб'єктивним наміром платника податків. Для задоволення *об'єктивних економічних вимог* правочин окрім простого зниження податків має приводити до значущого і відчутного покращення загального економічно-

го становища платника податків (правочин необов'язково повинен генерувати прибуток; він повинен лише мати перспективу отримання прибутку — правочин має бути розроблений і запланований відповідно до галузевих стандартів, ніби який-небудь розсудливий підприємець взяв участь в її інвестуванні). *Суб'єктивний аспект* аналізу економічної сутності правочину потребує перевірки наміру чи мотивації платника податків, спрямованих на отримання прибутку за правочином. Для цього розглядаються питання: чи існувала можливість отримання прибутку за правочином; чи були у платника податків підстави для укладання правочину, не пов'язані з податками; чи визначив платник податків ринковий ризик, що супроводжує правочин; чи виділив платник кошти на проведення правочину; чи були компанії, які брали участь в операції, самостійними особами щодо платника податків і чи займалися вони законною комерційною діяльністю до і після завершення правочину; чи відсутня зацікавленість у відносинах між платником податків і вказаними особами; чи був правочин укладений як податковий притулок, що дозволяє отримати потенційні податкові пільги, які суттєво переважають реальні інвестиції платника податків [21, с. 196–199].

Крім того, для подальшого впровадження конституційних принципів добросовісності й розумності до вітчизняного фінансового права слід *імплементувати правові позиції, що містяться у практиці Європейського суду з прав людини* (в контексті застосування ст. 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, яка гарантує право на повагу своєї власності та охоплює, зокрема, правомірне очікування повернення надміру сплаченого податку, відшкодування ПДВ або права на податкову пільгу, оспорювання податкового зобов'язання тощо).

Важливими у цьому аспекті є позиції, сформульовані в рішеннях Європейського суду з прав людини у справах «“Інтерсплав” проти України» (від 9 січня 2007 р.) і «“Булвес АД” проти Болгарії» (від 22 січня 2009 р.). У цих справах податковими органами України та Болгарії платники ПДВ були позбавлені права на податковий кредит (бюджетне відшкодування) у зв'язку з виявленням зловживань із боку їх постачальників, спрямованих на незаконне бюджетне відшкодування ПДВ [30, с. 46].

У справі «“Інтерсплав” проти України» [31] Європейський суд з прав людини зазначив, що перешкоджання відшкодуванню ПДВ може бути виправданим, якщо в податковому правопорушенні був замішаний сам платник. Посилання на загальну негативну ситуацію у сфері оподаткування не виправдовує систематичного затягування виплат платнику в даному випадку (п. 38 рішення).

У справі «“Булвес АД” проти Болгарії» [32] Європейський суд наголосив на тому, що платник не повинен нести наслідків невиконання постачальником його зобов'язань зі сплати податку. Такі вимоги стали надмірним тягарем для платника, що порушує справедливий баланс, який повинен підтримуватися між вимогами суспільного інтересу та вимогами захисту права власності. За відсутності будь-яких вказівок на пряму участь цієї особи у зловживанні, пов'язаному зі сплатою ПДВ, який нараховується з операцій в ланцюжку поставок, або будь-яких вказівок на поінформованість про таке порушення, покарання одержувача, який повністю виконав свої обов'язки, за дії або бездіяльність постачальника є

порушенням розумного і справедливого балансу, який має бути дотриманий між вимогами суспільних інтересів та вимогами захисту права власності.

Слід відзначити, що Верховний Суд України сприяв просуванню правової позиції Європейського суду з прав людини, безпосередньо посилаючись на справу «Булвес АД» проти Болгарії» у своїх рішеннях (див., наприклад, Постанову від 31 січня 2011 р. реєстр. № 14222189) [30, с. 48].

Усе наведене свідчить про тенденцію поступового проникнення до вітчизняного фінансового права конституційних цінностей і принципів (справедливості, добросовісності, розумності та ін.), реформування його з урахуванням європейських правових стандартів.

ВИКОРИСТАНІ МАТЕРІАЛИ

1. *Теорія і практика конституціоналізації національних систем права та законодавства: український досвід : аналітична доповідь /* відп. ред. Н. М. Пархоменко. — К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2012. — 128 с.
2. *Магун В. С.* Базовые ценности-2008: сходства и различия между россиянами и другими европейцами : Препринт WP6/2010/03 / В. С. Магун, М. Г. Руднев ; Гос. ун-т; Высш. шк. экономики. — М. : Изд. дом Гос. ун-та — Высш. шк. экономики, 2010. — 52 с.
3. *Берри Дж.* Кросс-культурная психология. Исследования и применение / Дж. Берри, А. Х. Пуртинга, М. Х. Сигалл, П. Р. Дасен. — Харьков : Гуманит. Центр, 2007. — 560 с.
4. *Шлаг П.* Загальнолюдські цінності у постсучасному світі / П. Шлаг // *Філософія права і загальна теорія права.* — 2012. — № 1. — С. 137–149.
5. *Schwartz S. H.* A Proposal for Measuring Value Orientations across Nations // Questionnaire Development Package of the European Social Survey. 2003 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.europeansocialsurvey.org/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=126&Itemid=80.
6. *Гарлицкий Л.* «Конституционные ценности» и Страсбургский суд / Л. Гарлицкий // *Конституционные ценности в теории и судебной практике : сб. докл.* — М. : Ин-т права и публич. политики, 2009. — С. 221–233.
7. *Вертер Ф.* Верховенство права как глобальная мера конституционализма / Ф. Вертер // *Доктрины верховенства права и правового государства в современном мире: сб. статей /* отв. ред. В. Д. Зорькин, П. Д. Баренбойм. — М. : ЛУМ, Юстицинформ, 2013. — С. 76-94.
8. *Теорія держави і права : підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. /* О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський та ін. ; за ред. О. В. Петришина. — Х. : Право, 2014. — 368 с.
9. *Фінансове право : навч. посіб. /* за ред. М. П. Кучерявенка. — Х. : Право, 2010. — 288 с.
10. *Богданова Е. Е.* Добросовестность и право на защиту в договорных отношениях / Е. Е. Богданова. — М. : Юнита-Дана : Закон и право, 2010. — 159 с.
11. *Офіц.* вісн. України. — 2004. — № 50.
12. *Офіц.* вісн. України. — 2011. — № 99.
13. *Офіц.* вісн. України. — 2012. — № 70.
14. *Рос. газ.* — 1998. — № 199. — 20 окт.
15. *Рос. газ.* — 2001. — № 145. — 1 авг.
16. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://iv.garant.ru/SESSION/PILOT/main.htm>.

17. *Собрание* законодательства Рос. Федерации. — 2004. — № 48.
18. *Вестн.* Высш. арбитраж. суда Рос. Федерации. — 2006. — № 12.
19. *Кремкер У.* Злоупотребление налогоплательщиком своими правами с целью уклонения от налогообложения — основные вопросы, касающиеся злоупотребления юридическими возможностями, предоставляемыми немецким налоговым правом / У. Кремкер // Процессуальные особенности рассмотрения налоговых споров. Вопросы добросовестности налогоплательщика и злоупотребление им своими правами при исполнении налоговой обязанности. — М. : Европ. Комис., 2006. — С. 141–152.
20. *Гусева Т. А.* Эволюция понятий, связанных со злоупотреблением правом в налоговых правоотношениях / Т. А. Гусева // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2006 года : по материалам III Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 13–14 апреля 2007 г. : сб. / сост. М. В. Зарипов ; под. ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Волтер Клувер, 2007. — С. 117–124.
21. *Ларо Д.* Развитие доктрин деловой цели и экономической сущности в США / Д. Ларо // Налоговые споры: опыт России и других стран : по материалам III Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 13–14 ноября 2009 г. : сб. / сост. М. В. Завязочникова ; под. ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2010. — С. 184–213.
22. *Проблемні* питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби [Електронний ресурс] : лист Вищого адміністративного суду України від 20 липня 2010 р. № 1112/11/13-10. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1112760-10>.
23. *Лист* Вищого адміністративного суду України від 2 червня 2011 р. № 742/11/13-11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11>.
24. *Лист* Вищого адміністративного суду України від 1 листопада 2011 р. № 1936/11/13-11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v1936760-11>.
25. *Податковий* кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
26. *Про стан* здійснення судочинства адміністративними судами : Постанова Президії Верховного Суду України та Президії Ради суддів України від 3 квітня 2009 р. № 7 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v0007700-09>.
27. *Про податок* на додану вартість : Закон України від 15 квітня 2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0001760-10>.
28. *Берченко Г.* На смену реализму социалистическому пришел реализм налоговый / Г. Берченко, И. Тургенев // Бухгалтер. — 2012. — № 35. — С. 38–41.
29. *Собрание* законодательства Рос. Федерации. — 2007. — № 28.
30. *Берченко Г.* Европейская Конвенция и практика Европейского суда по правам человека по налоговым вопросам: применение в Украине / Г. Берченко, И. Тургенев // Бухгалтер. — 2012. — № 42. — С. 46–49.
31. *Справа* «Интерсплав» проти України» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://uazakon.com/documents/date_bf/pg_gvnjxx.htm.
32. *Справа* «Булвес АД» проти Болгарії» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://docs.pravo.ru/document/view/19676037/>.

Погребняк С. П. Транслявання конституційних цінностей на галузевий рівень (на прикладі фінансового права)

Анотація. У статті механізм транслявання конституційних цінностей на галузевий рівень розглянутий на прикладі втілення загальних принципів права — добросовісності й розумності — у фінансове право. На основі зарубіжного досвіду, вітчизняного законодавства і судової практики проаналізована добросовісність платника податків як одна з конструкцій фінансового права, яке використовує цінності добросовісності й розумності, а також пов'язані з нею доктрини.

Ключові слова: конституційні цінності, фінансове право, загальні принципи права, добросовісність, розумність, добросовісність платника податків, доктрина ділової мети.

Погребняк С. П. Транслирование конституционных ценностей на отраслевой уровень (на примере финансового права)

Аннотация. В статье механизм транслирование конституционных ценностей на отраслевой уровень рассмотрен на примере внедрения общих принципов права — добросовестности и разумности — в финансовое право. На основе зарубежного опыта, отечественного законодательства и судебной практики проанализирована добросовестность налогоплательщика как одна из конструкций финансового права, использующая ценности добросовестности и разумности, а также связанные с ней доктрины.

Ключевые слова: конституционные ценности, финансовое право, общие принципы права, добросовестность, разумность, добросовестность налогоплательщика, доктрина деловой цели.

Pogrebniak S. Constitutional Values Transmission on Branch of Law Level (Example of Finance Law Level)

Summary. In this article the mechanism of constitutional values transmission on branch of law level is considered by example implementation in finance law the general principles of law — good faith and reasonableness. The taxpayer's fairness is analyzed as the finance law institute that is based on international experience, domestic law and case-law and uses the values of good faith and reasonableness, and also the related doctrines.

Key words: constitutional values, financial law, general principles of law, good faith, reasonableness, taxpayer's fairness, business purpose doctrine.