

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

УДК 342.922

DOI:

МАКУХ О. В.,

доктор юридичних наук, професор кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права Інституту права імені Володимира Сташиса Класичного приватного університету

РОЗСУД І ЗЛОВЖИВАННЯ ПРАВОМ У ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

Стаття присвячена дослідженню поняття розсуду та зловживанням правом у податковому праві. Автором здійснено ґрунтовний аналіз доктринальних джерел, присвячених даній проблематиці, виокремлено ознаки розсуду у податковому праві, наведено умови його застосування на підставі вивчення положень нормативних актів, розглянуто його співвідношення із зловживанням правом.

Ключові слова: розсуд у податковому праві, зловживанням правом, податкове право.

Постановка проблеми. Однією з найбільш складних та дискусійних проблем в сучасній правовій системі є проблема розсуду в праві. До її вирішення сьогодні вдаються багато науковців, зокрема: Д. О. Гетманцев, І. Л. Желтобрюх, М. П. Кучерявенко, Є. М. Смичок та ін. Це і зрозуміло, адже це пов'язано із забезпеченням реалізації принципів верховенства права в нашій державі, забезпеченням законності, зокрема, й у царині податкового регулювання. Проте комплексного підходу до характеристики розсуду у податковому регулюванні, а також до співвідношення вказаної дефініції з іншими наразі не віднайдено. З урахуванням цього **метою цієї публікації** є розкриття ознак розсуду у сфері оподаткування та розгляд суміжних правових категорій.

Виклад основного матеріалу. М. П. Кучерявенко зазначає, що розсуд у податковій сфері доволі нове явище, поява якого зумовлена багатьма факторами. Серед яких можна виокремити (а) негативні (наприклад, порушення юридичної техніки, наслідком чого виникає необхідність і можливість у владних і зобов'язаних суб'єктів діяти за власним переконанням), (б) позитивні (приміром, необхідність забезпечення балансу приватного і публічного інтересів у сфері оподаткування) [6, с. 37]. Ми погоджуємося із міркуваннями науковця щодо наявності різноманітних факторів, які впливають на наявність розсуду й певним чином так би мовити, провокують відповідних суб'єктів на застосування дискреційних повноважень.

Конструктивною вбачається думка Н.Є. Маринчак. Вчена, розглядаючи ознакою податково-правового примусу реалізацію повноважень контролюю-

чими органами виключно у межах, чітко визначених у законі, наголошує на її важливості з огляду на необхідність встановлення меж державного примусу. Далі вона пише: її раціональне вирішення – важлива складова забезпечення стабільності і гарантованості суспільства, а також самої держави, яка позиціонує себе як правову. Лише чітко визначивши сферу законного втручання у діяльність платника податків і зборів, засоби його здійснення, держава в змозі забезпечити реалізацію принципу недоторканності права власності платників, закріпленого у Конституції України. При цьому встановлення меж державного примусу дозволяє встановити сферу, яка, з одного боку, передбачає законне втручання держави в суспільні відносини, застосування примусової дії незалежно від волі інших осіб з соціально корисною метою, а з іншого боку, орієнтують осіб, щодо яких здійснюється примус, на міру допустимості або недопустимості форм і видів діяльності уповноважених державою органів. Подібний погляд на межі примусової дії держави дозволяє говорити про них як про необхідні умови реалізації повноважень держави і про гарантії забезпечення прав і свобод людини [8, с. 35; 13, с. 43–48].

На слухне переконання Д. А. Кобильніка, дискреційні повноваження владних суб'єктів публічної фінансової діяльності обов'язково мають бути обмежені законодавством. При цьому науковець наводить позиції Європейського суду з прав людини, в яких було підкреслено вищевказану необхідність. Вдаючись до характеристики якості закону, Суд зазначає: «надання правової дискреції органам виконавчої влади у вигляді необмежених повноважень

було б несумісним з принципом верховенства права. Отже, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції, наданої компетентним органам, і порядок її здійснення, з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання» (п. 49 рішення від 2 листопада 2006 р. у Справі «Волохи проти України») [5, с. 218–219.]. Наведене свідчить про те, що законодавче закріплення правових приписів виступає необхідною умовою для встановлення меж застосування розсуду як контролюючими органами, так і зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин – платниками податків. При цьому в цій ситуації необхідно наголосити й на особливості регулювання податкових правовідносин. Йдеться про те, що розсуд як платників податків, так і контролюючих суб'єктів може мати місце лише в межах імперативного регулювання.

Крім цього, до ознак розсуду у податково-правовому регулюванні можна віднести такі: (1) предмет оцінювання; (2) наявність множинності варіантів рішень, кожен з яких є законним; (3) особливий процесуальний порядок; (4) межі, способи, умови делегування окремих аспектів в реалізації певних повноважень учасникам відносин; (5) вибір суб'єктом відповідного варіанту поведінки при реалізації його прав [6, с. 41]. Розкриваючи зміст наведених характеристик, М. П. Кучерявенко зазначає, що:

– по-перше, в ході розсуду оцінюється зміст як норм, безпосередньо націлених на регулювання конкретної ситуації, так і норм-принципів, норм, що носять загальний характер. Саме останні припускають інтерпретаційну діяльність суб'єкта розсуду;

– по-друге, розсуд пов'язується з винятковим видом правозастосовчої діяльності, коли суб'єкту правозастосування надається можливість реалізувати свої повноваження не в чіткій відповідності із законодавчим приписом, а вибираючи з декількох варіантів оптимальну (на його погляд) можливість його реалізації в конкретній ситуації, що визначається реальними життєвими обставинами;

– по-третє, в основі реалізації розсуду лежить множинність варіантів рішень. При цьому мова йде не про необмежену кількість варіантів, а про декілька, кожен з яких ґрунтується на чинній нормі законодавства і будь-який з них буде законним. Проблема вибору з цих кількох варіантів пов'язується з переконанням і оцінкою ситуації, співвіднесенням її суб'єктами розсуду з обставинами конкретних відносин;

– по-четверте, реалізація розсуду передбачає особливий процесуальний порядок. У цих умовах встановлюються не стільки перелік повноважень або їх конкретні формулювання, скільки визначаються процедури їх реалізації. Процесуальний порядок

передбачає як деталізацію процедури реалізації повноваження самого суб'єкта розсуду, так і межі, способи, умови делегування окремих аспектів в реалізації його власного повноваження іншим учасникам відносин.

Дещо інакше міркує І. Л. Желтобрюх, вказуючи, що розсуд в податково-правовому регулюванні пов'язується з можливостями конкретної реалізації повноважень контролюючих органів та органів, які беруть участь у вирішенні податкового спору. Податковий розсуд характеризується такими ознаками, як-от: 1) межа застосування податково-правової норми при прийнятті рішення контролюючим органом має бути забезпечена відповідними нормами податкового законодавства; 2) уповноважений орган реалізує свободу вибору при прийнятті рішення лише в межах, наданих законодавцем; 3) свобода вибору уповноваженого органу обумовлюється конкретними життєвими обставинами, які характеризують випадок, що стосується правозастосування на розсуд такого органу; 4) прийняття рішення в податковому правозастосуванні передбачає вибір із декількох варіантів, кожен з яких має законні підстави та може бути реалізований; 5) при реалізації податкового розсуду рішення приймається на підставі обставин, які характеризують виключно цю ситуацію та цих учасників відносин [4, с. 242].

У цілому наведені міркування заслуговують на підтримку. Однак, на наш погляд, така характеристика розсуду у сфері податкового регулювання як предмет оцінювання потребує додаткової аргументації. Як вбачається, говорячи про розсуд у податковій сфері доцільно вести мову про податково-правові норми, оскільки оцінка будь-яких правових норм не можна вважати проявом розсуду у вищевказаній сфері. Підкреслимо, що обов'язковою ознакою розсуду, в тому числі й у податковому регулюванні, є наявність декількох варіантів рішень. У цьому контексті наведемо позицію Верховного Суду, який зауважив, що повноваження державних органів не є дискреційними, коли є лише один правомірний та законно обґрунтований варіант поведінки суб'єкта владних повноважень [11].

Також хотілося б ще раз наголосити на тому, що розсуд може мати місце не лише з боку контролюючих органів, а й з боку платників податків. Проте виявлятися він буде по-різному. Наприклад, платник податків може на власний розсуд обирати: зручну для нього систему оподаткування (загальний чи спеціальний режим), спосіб подання податкової звітності (в паперовій чи електронній формі) та ін. При застосуванні розсуду вибір певної моделі поведінки у податкових відносинах як платників податків, так і контролюючих органів спрямований на забезпечення позитивного підсумку взаємодії вказаних суб'єктів,

тобто на досягнення оптимального результату відповідно до мети податково-правового регулювання.

Яскравими прикладами застосування розсуду у податково-правовому регулюванні є ст.ст. 56 та 94 ПК України. Так, в ст. 56 передбачено, що контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. У той же час, керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, але не більше 60 календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків. Однак на сьогодні жодним нормативно-правовим актом не визначено будь-яких критеріїв, якими мав би керуватися керівник контролюючого органу при зазначеному подовженні. Як наслідок, можливе зловживання, що буде виявлятися у необґрунтованому подовженні строку розгляду скарги і тим самим свідомому затягуванні процедури адміністративного оскарження. Зважаючи на викладене вважаємо, що ст. 56 ПК України потребує доповнення такими критеріями.

Інший приклад. У ст. 94 ПК України вказано, що контролюючий орган може застосовувати адміністративний арешт майна платника податків як винятковий спосіб забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. При цьому встановлено, що арешт майна може бути повним або умовним. Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону. Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення. Поряд із цим будь-яких умов, з якими пов'язується застосування повного адміністративного арешту майна законодавством не визначено. Очевидно, такий підхід обумовлює можливість зловжи-

вання правом контролюючого органу при прийнятті рішення про застосування такого забезпечувального заходу, що буде виявлятися у тому, що платник може бути поставлений у більш жорсткі межі, чим обмежить і порушить законні права й інтереси платника податків. З огляду на викладене констатуємо, що ст. 94 ПК України потребує доповнення в контексті визначення умов для застосування різних видів адміністративного арешту майна.

При розгляді дискреції (розсуду) у податковому регулюванні постає питання про співвідношення вищевказаної категорії із такою конструкцією як зловживання правом. На переконання Д. С. Сахна, зловживання правом у податкових відносинах становить собою використання учасником таких відносин наданих йому суб'єктивних прав або закріплених за ним владних повноважень в сфері оподаткування всупереч їх призначення й мети регулювання та охорони податкових відносин, що з формальної сторони відповідає законній поведінці суб'єкта й не формує складу податкового порушення. Проте за своїми суспільно-шкідливими наслідками зловживання правом здійснює загрозу нормальному розвитку податкових відносин, а відтак – потребує реагування уповноважених органів для припинення такої поведінки й застосування заходів податкового право відновлення [14, с. 114].

Науковець підкреслює, що «...наслідками зловживання правом здійснює загрозу нормальному розвитку податкових відносин». Ми погоджуємося із тим, що сутність категорії «зловживання правом» полягає у використанні права всупереч його соціальному призначенню, для досягнення іншої мети, ніж тієї, необхідність досягнення якої передбачав законодавець у процесі формулювання цього правила поведінки [2, с. 26]. Тобто, унаслідок зловживання правом заподіюється шкода суспільним відносинам або ж створюється реальна загроза її настання.

Разом із тим, на нашу думку, в цій ситуації необхідно уточнити, що становить собою нормальний розвиток податкових відносин. Логічно говорити про спрямованість податкових правовідносин на акумулювання грошових коштів у бюджетах різних рівнів, за допомогою яких забезпечується фінансування відповідних завдань та функцій органів державної влади та органів місцевого самоврядування й опосередковано реалізуються певні потреби платників податків (йдеться про задоволення освітніх, медичних потреб тощо). При цьому слід пам'ятати про необхідність додержання балансу інтересів владного та зобов'язаного суб'єктів податкових правовідносин. Зловживання суб'єктів своїми правами виступає проявом порушення балансу інтересів, що як наслідок негативно впливає на розвиток податкових правовідносин.

Крім того, за такого підходу вченого однією з ознак зловживання правом є те, що воно може бути притаманне як владній стороні податкових правовідносин, так і зобов'язаній, хоча за формальним підходом зловживання правом має бути характерне лише для платників податків, оскільки контролюючі органи наділені відповідними повноваженнями та компетенцією в сфері оподаткування. У той же час на практиці особи, які мають виконувати владні веління, тобто зобов'язані суб'єкти податкових правовідносин, також можуть зловживати своїми правами. Наприклад, систематичне подання скарг платником податків до контролюючого органа. Такі дії обумовлюють можливість не сплачувати відповідні суми податків. Справа в тому, що відповідно до п. 56.15 ст. 56 ПК України скарга, подана із дотриманням строків, визначених п. 56.3 цієї статті, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органа до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Якщо говорити про платників податків, то зазвичай таке зловживання пов'язано з його бажанням зменшити податковий тягар і ухилитися від оподаткування [10, с. 25-27]. Д. О. Гетманцев із цього приводу пише так: «Різновидом ухилення від оподаткування є зловживання платником своїми правами. Порушення законодавства в цьому випадку не має місця, адже платник, в межах чинного законодавства, вчиняє операцію або укладає правочини з єдиною або переважною метою – ухилитися від оподаткування або істотно зменшити податковий тягар. За кордоном така поведінка, що відбувається в межах закону має назву «tax avoidance», на відміну від «tax evasion», що передбачає пряме порушення чинного законодавства при оподаткуванні» [3]. І далі вчений посилається на ст. 42 Закону Федеративної республіки Німеччина «Про збори» «зловживання має місце, якщо вибране юридичне оформлення угоди призвело до одержання платником податку або третьою особою не передбаченої законом податкової переваги, яка не виникла б у випадку вибору юридичного оформлення угоди, що відповідає її економічним результатам» [3]. Іншими словами, йдеться про використання права всупереч мети податково-правового регулювання.

Вважаємо доцільним акцентувати увагу ще й на тому, що зловживання правами характеризується наявністю умислу в діях відповідного суб'єкта. Так, суб'єкт цілеспрямовано вчиняє певні дії, спрямовані на задоволення відповідного інтересу (залежно від того, про зобов'язаного чи уповноваженого суб'єкта йдеться) й у підсумку такі дії дійсно створюють негативні наслідки для подальшого розвитку податкових відносин.

Характерно, що для позначення терміна «зловживання правом» у праві США вживається також інший юридичний термін «недобросовісність». Зокрема, згідно зі ст. 6111 (Registration of tax shelters) Кодексу внутрішніх доходів США (Internal Revenue Code — IRC) під «податковою схемою-укриттям» розуміється будь-яке підприємство, план, угода або транзакція, метою яких є уникнення або ухилення від сплати податку прямим або непрямим учасником. Для розмежування недобросовісних дій використовується критерій «ділової мети», тобто вказано, що податкові укриття не приносять доходу і існують лише з метою уникнути сплати податків і визнаються зловживанням [1; 12, с. 83].

Показово, що Д. О. Гетманцев обстоює позицію, відповідно до якої необхідно розмежовувати зловживання правом і податкове правопорушення. З цією метою він пропонує на рівні Податкового кодексу України визначити таке поняття як податкова шикана, що повинна тягнути за собою перекваліфікацію податкових зобов'язань платника, однак, на відміну від податкового правопорушення не може тягнути за собою фінансову відповідальність платника, крім нарахування пені на суму податкового зобов'язання, визначеного контролюючим органом внаслідок перекваліфікації, адже таке діяння за своєю формою є правомірним та не порушує закон [3]. Такі міркування є обґрунтованими, адже дозволяють відокремити два різних за правовою природою юридичні факти, а саме зловживання правом і правопорушення. Однак, для справедливості викладу матеріалу, позначимо, що не всі науковці зловживання правом пов'язують із правомірною поведінкою суб'єктів. Приміром, О. А. Музика-Стефанчук і Т. В. Ямненко стверджують, що «є випадки, коли зловживання є неправомірною поведінкою та можуть кваліфікуватися як податкові правопорушення. При цьому важливе значення має доказова база того, що суб'єкт податкових правовідносин дійсно порушив припис, вийшов за межі належної йому поведінки. Як приклад – зловживання цивільними правами з метою часткового або повного ухилення від оподаткування» [9]. Такий підхід вбачається спірним, адже він не дає об'єктивного бачення стосовно розмежування різних правових явищ. Зловживання правом суб'єктами фінансових правовідносин відбувається без порушення норм фінансового права і не передбачає протиправності. Не випадково Л. М. Шишлов пояснює, що в правовій дійсності існують ситуації, коли особа здійснює своє суб'єктивне право, формально не порушуючи юридичних заборон, але завдає шкоди суспільним або особистим інтересам іншої особи. З одного боку, ці дії ще не підпадають під поняття правопорушення, оскільки, з формальної точки зору не порушено жодної правової норми, а з іншого – за-

вдають шкоди інтересам суспільства або держави, а отже, вже не можуть кваліфікуватися як правомірна поведінка [15].

Від правопорушення і зловживання правом у податкових відносинах необхідно відмежовувати дефектні юридичні факти. Порушення як юридичний факт закріплено у фінансовому законодавстві, зумовлює трансформацію регулятивних фінансових правовідносин в охоронні. Зловживання правом відбувається без порушення норм фінансового права і не передбачає протиправності. Воно притаманне суб'єктам, що представляють як владну сторону фінансових правовідносин, так і зобов'язану. Дефектним є такий юридичний факт, одна чи сукупність ознак яких не відповідає тим характеристикам, що закріплені фінансово-правовою нормою. Зазначимо, що дефектними можуть бути виключно складні юридичні факти, яким будуть притаманні дефекти, пов'язані, приміром, із недотриманням форми і змісту звітнього документа тощо. Тут доречно навести позицію Вищого адміністративного суду України, який у своєму листі зазначив: «Окремі дефекти форми рішення контролюючого органу не повинні сприйматися як безумовні підстави для висновку щодо протиправності спірного рішення і, як наслідок, про його скасування. Якщо спірне рі-

шення прийняте контролюючим органом у межах своєї компетенції та з його змісту можна чітко встановити зміст цього рішення (зокрема, порушення законодавства, за які застосовуються відповідні санкції, та розмір останніх), таке рішення може бути визнане судом правомірним навіть у разі, коли не дотримано окремих елементів форми спірного рішення» [7]. Таким чином, дефектні юридичні факти мають такі ж самі правові наслідки, як і правомірні юридичні факти.

Висновки. Отже, як впливає із розглянутого вище, в умовах сьогодення категорія розсуд (дискреція) у податковому регулюванні не є тотожною поняттю зловживання правом. Зловживання правом може бути як з боку владних суб'єктів фінансових правовідносин, так і зобов'язаних, і це негативне явище, з нашого погляду, більшою мірою пов'язано із недосконалістю податкового законодавства. Зловживання правом можна визначити як цілеспрямоване діяння певного суб'єкта податкових правовідносин, що передбачає реалізацію його законно встановленого суб'єктивного права всупереч інтересам податково-правового регулювання і спричиняє шкоду або створює реальну загрозу її спричинення правам і законним інтересам інших суб'єктів правовідносин.

ЛІТЕРАТУРА

1. Афанасьев А. Е. Контроль схем минимизации налогов в США. *Российский налоговый курьер*. 2004. № 17. URL: http://www.rnk.ru/article_1947.html
2. Веніславський Ф. В. Зловживання правом в публічно-правовій сфері як загроза стабільності конституційного ладу України. *Унів. наук. зап.* 2009. № 3 (31). Хмельницький : Вид-во Хмельниц. ун-ту упр. та права, 2009. С. 24–29.
3. Гетманцев Д. До питання про зловживання платниками податків своїми правами. URL: <http://jurblog.com.ua/2014/06/do-pitannya-pro-zlovzhivannya-platnikami-podatktiv-svoyimi-pravami/>
4. Желтобрюх І. Л. Правозастосування та розсуд при імперативному регулюванні податкового обов'язку. *Мун-на справа*. 2014. № 2 (92). Ч. 2. К. 1. С. 242.
5. Кобильнік Д. А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2 (8). С. 218 – 219.
6. Кучерявенко М. П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. *Journal «ScienceRise: Juridical Science»*. 2017. №1(1). С. 37
7. Лист Вищого адміністративного суду України від 28 берез. 2014 р. № 375/11/14-14. URL: http://www.vasu.gov.ua/sudovapraktika/inf_list/28_03_2014N375_11_14_14/
8. Маринчак Н. С. Забезпечувальні заходи в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. С. 35;
9. Музика-Стефанчук О.А., Ямненко Т.М. Проблеми зловживання правом у податкових відносинах: вітчизняний та європейський досвід. *Сучасні виклики українського права у контексті європейської інтеграції*. 2016. Бюлетень № 2 (2) URL: http://zdr.knu.ua/images/libraryfiles/B_RMV_05_2016_Muzyka-Stefanchuk_O._A._Yamnenko_T._M..pdf
10. Оніщук Н.Ю. Правове регулювання протидії уникненню оподаткування: порівняльно-правовий аспект. *Фінансове право*. 2014. № 2 (28). С. 25–27.
11. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 06 берез. 2019 р. у справі № 1640/2594/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80269161>
12. Рогач О. Я. Зловживання правом: теоретико-правове дослідження. Ужгород: Ліра, 2011. С. 83.

13. Рогов А. П. Понятие пределов государственного принуждения и их классификация. *Вестник Саратовской государственной академии права*. Саратов: Изд-во СГАП. 2011. № 6 (82). С. 43–48.
14. Сахно Д. С. Содержание и сущность злоупотребления правом в налоговых отношениях. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. № 6. Т. 2. С. 111–114.
15. Шишлов Л. М. До питання про поняття та сутність зловживання правом. URL: <http://radnuk.info/statti/249-tioriua-gov/14812-2011-01-19-03-16-54.html>

REFERENCES

1. Afanasyev A. E. (2004) Kontrol skhem minimizatsii nalogov v SShA. *Rossiyskiy nalogovyy kuryer – Russian tax courier*; 17. URL: http://www.rnk.ru/article_1947.html [in Russian]
2. Venislavskiy F. V. (2009) Zlovzhyvannia pravom v publichno-pravovii sferi yak zahroza stabilnosti konstytutsiinoho ladu Ukrainy. *Univ. nauk. zap. - University Scientific Notes*, 3 (31). Khmelnytskyi : Vyd-vo Khmelnyts. un-tu upr. ta prava, 24–29 [in Ukrainian]
3. Hetmantsev D. Do pytannia pro zlovzhyvannia platnykamy podatkov svoimy pravamy. URL: <http://jurblog.com.ua/2014/06/do-pitannya-pro-zlovzhyvannia-platnikami-podatkov-svoimi-pravami/> [in Ukrainian]
4. Zheltobriukh I. L. (2014) Pravozastosuvannia ta rozsud pry imperatyvnomu rehuliuванні podatkovoho oboviazku. *Mytna sprava - Customs business*, 2 (92). Ch. 2. B. 1, 242 [in Ukrainian]
5. Kobylnik D. A. (2015) Deiaki mirkuvannia stosovno dyskretyiinykh povnovazhen orhaniv, shcho zdiisnuiut finansovu diialnist v Ukraini. *Teoriia i praktyka pravoznavstva - Theory and practice of jurisprudence*, Vyp. 2 (8), 218–219 [in Ukrainian]
6. Kucheriavenko M. P. (2017) Osoblyvosti rozsudu v podatkovu-pravovomu rehuliuванні. *Journal «ScienceRise: Juridical Science»*. - urnal ScienceRise: Juridical Science, 1(1), 37 [in Ukrainian]
7. Lyst Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy vid 28 berez. 2014 r. # 375/11/14-14. URL: http://www.vasu.gov.ua/sudovapraktika/inf_list/28_03_2014N375_11_14_14/ [in Ukrainian]
8. Marynchak N. S. (2014) Zabezpechualni zakhody v podatkovomu pravi. *Candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian]
9. Muzyka- Stefanchuk O.A., Yamnenko T.M. (2016) Problemy zlovzhyvannia pravom u podatkovykh vidnosynakh: vitchyzniani ta yevropeyskiy dosvid. *Suchasni vyklyky ukrainskoho prava u konteksti yevropeiskoi intehratsii*. 2016. Biuletyn # 2 (2) URL: http://zdr.knu.ua/images/libraryfiles/B_RMV_05_2016_Muzyka-Stefanchuk_O._A._Yamnenko_T._M..pdf [in Ukrainian]
10. Onishchuk N. Yu. (2014) Pravove rehuliuвання protydii unyknenniu opodatkuvannia: porivnialno-pravovy aspekt. *Finansove pravo – Financial Law*, 2 (28), 25–27 [in Ukrainian]
11. Postanova Kasatsiinoho administratyvnoho sudu Verkhovnoho Sudu vid 06 berez. 2019 r. u spravi # 1640/2594/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80269161> [in Ukrainian]
12. Rohach O.Ya. (2011) Zlovzhyvannia pravom: teoretyko-pravove doslidzhennia. Uzhhorod: Lira [in Ukrainian]
13. Rogov A. P. (2011) Ponyatiye predelov gosudarstvennogo prinuzhdeniya i ikh klassifikatsiya. *Vestnik Saratovskoy gosudarstvennoy akademii prava - Saratov State Academy of Law Bulletin*, Saratov: Izd-vo SGAP. 6 (82), 43–48 [in Russian]
14. Sakhno D. S. (2018) Soderzhaniye i sushchnost zloupotrebleniya pravom v nalogovykh otnosheniyakh. *Aktualni problemi vitchiznyanoi yurisprudentsii – Actual problems of domestic jurisprudence*, 6. Vol. 2, 111–114 [in Russian]
15. Shyshlov L. M. Do pytannia pro poniattia ta sutnist zlovzhyvannia pravom. URL: <http://radnuk.info/statti/249-tioriua-gov/14812-2011-01-19-03-16-54.html> [in Ukrainian]

МАКУХ О. В.

доктор юридических наук, профессор кафедры гражданского, административного и финансового права Института права имени Владимира Сташиса Классического частного университета

УСМОТРЕНИЕ И ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЕ ПРАВОМ В НАЛОГОВО-ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ

Статья посвящена исследованию понятия усмотрению и злоупотреблением правом в налоговом праве. Автором осуществлен подробный анализ доктринальных источников, посвященных данной проблематике, выделены

признаки усмотрению в налоговом праве, приведены основания его применения на основании изучения положений нормативных актов, рассмотрены его соотношение со злоупотреблением правом.

Ключевые слова: усмотрение в налоговом праве, злоупотребление правом, налоговое право.

МАКУЧ О. В.

2nd PhD, Professor Of Constitutional, Administrative and Finance Law Department of Vladimir Stashys Law Institute of Classic Private University

DISCRETION AND ABUSE OF LAW IN TAX AND LEGAL REGULATION

Problem setting. One of the most complex and controversial problems in the modern legal system is the problem of discretion in law.

Analysis of recent researches. Many scientists, in particular: D. O. Getmantsev, I. L. Zheltobryukh, M. P. Kucheryavenko, E. M. Smychok and others are trying to solve the problem of discretion in law today. This is understandable, because it is connected with ensuring the implementation of the principles of the supremacy of law in our country, ensuring the rule of law, in particular, in the sphere of tax regulation. However, a comprehensive approach to the characterization of discretion in tax regulation, as well as the ratio of this definition with others is not found.

With this in mind, the purpose of this publication is to disclose the signs of discretion in the field of taxation and consideration of related legal categories.

Article's main body. The article is devoted to the study of the concept of discretion and abuse of right in tax law. The author carried out a detailed analysis of doctrinal sources devoted to this problem, highlighted the signs of discretion in tax law. The author gives the grounds for its application on the basis of studying the provisions of normative acts and gives specific examples (both on the part of regulatory authorities and taxpayers).

The correlation of the concept of discretion in tax law with abuse of right was considered separately and a solid argument was given regarding the differentiation of these concepts considering the characteristic features inherent in these concepts, such as the presence of intent in the actions of a particular entity.

Conclusions and prospects for the development. Therefore, the category of discretion in tax regulation is not identical to the concept of abuse of rights in today's conditions. Abuse of the right can be both on the part of the power subjects of financial relations, and obliged, and this negative phenomenon, from our point of view, is more connected with the imperfection of tax legislation. Abuse of the right can be defined as a purposeful act of a certain subject of tax legal relations, which implies the implementation of its legally established subjective right contrary to the interests of tax and legal regulation and causes harm or creates a real threat to its infliction on the rights and legitimate interests of other subjects of legal relations.

Keywords: discretion in tax law, abuse of law, tax law.