



Йорг Пуделька

суддя адміністративного суду Берліну,
директор Регіональної програми GIZ
“Сприяння правової державності в Центральній Азії”
(Ташкент, Узбекистан / Франкфурт, Німеччина)
joerg.pudelka@giz.de

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-093

УДК 347.73:336.22

ДОКТРИНА РОЗСУДУ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ НІМЕЧЧИНИ ТА УКРАЇНИ

Анотація. Поняття розсуду є одним із центральних в адміністративному праві Німеччини, а відповідно, й такого його розділу, як податкове право. Важливим є розсуд і в податковому праві України.

Мета статті має комплексний характер: 1) визначити зміст поняття “розсуд”; 2) проаналізувати критерії належності розсуду; 3) встановити особливості реалізації розсуду у сфері оподаткування; 4) визначити особливе місце оціночних понять у формуванні судових доктрин.

Встановлено, що під поняттям “розсуд” потрібно розуміти можливість органу публічної влади мати певний діапазон для самостійного ухвалення рішень, які можуть бути перевірені судом в обмеженому обсязі. Розсуд суб’єктів владних повноважень може стосуватися: а) здійснення або невиконання будь-якої дії органом публічної влади; б) запитання “яким чином?”, тобто запитання, за допомогою яких заходів реагувати органу управління у конкретному випадку? Зазначається, що в аспекті розсуду важливим є дотримання таких умов: 1) право на реалізацію розсуду повинне бути чітко прописане в законі або ж послідовно випливати із нього; 2) розсуд повинен реалізовуватися відповідно до мети, з якою він був наданий; 3) розсуд повинен застосовуватися у визначених законом межах. Відповідні умови потрібно детермінувати як умови належності розсуду. Підкреслено важливе значення оціночних понять в аспекті розвитку доктрини розсуду у сфері оподаткування. При цьому констатується, що у зазначеній сфері розсуд отримує своє обмежене застосування.

Отже, як у Німеччині, так і в Україні розсуд у сфері оподаткування є можливим. При цьому відзначається, що в Німеччині розсуд у податково-правовій сфері суттєво обмежений.

Ключові слова: розсуд; розсуд у сфері оподаткування; дискреційні повноваження; судова доктрина; оціночні поняття; належність розсуду.

Проблематика, пов’язана з застосуванням розсуду, завжди характеризувалася підвищеною дискусійністю. Це пов’язано насамперед із тим, що реалізація суб’єктами владних повноважень розсуду, як правило,

© Йорг Пуделька, 2020

має безпосередній вплив на права та інтереси фізичних і юридичних осіб, які не відносяться до суб'єктів, наділених владою. Тобто розсуд повинен реалізовуватися із забезпеченням балансу публічних і приватних інтересів. У межах дослідження буде проаналізовано особливості застосування розсуду в Німеччині та Україні. Актуальність відповідної проблематики обумовлюється тим, що сьогодні існує об'єктивна необхідність визначити критерії належності застосування розсуду у публічно-правовій сфері, що актуально й для сфери оподаткування.

У Німеччині проблематику застосування розсуду досліджували такі вчені-правники, як А. Ганс-Вольфган, Є. Холгер та Ф. Томас. При цьому слід зауважити, що розсуд суб'єктів владних повноважень у Німеччині, головним чином, пов'язаний із доктриною адміністративного права. Що ж стосується України, то питання, пов'язані з реалізацією розсуду у сфері оподаткування, досліджували Д. Кобильник, М. Кучерявенко, Є. Смичок. Комплексним дослідженням розсуду у податково-правовій сфері є праця Н. Ханової “Дискреційні повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування в Україні”¹. Водночас існує доцільність провадження досліджень розсуду в сфері оподаткування із позиції компаративістики.

Мета дослідження має комплексний характер: 1) визначити зміст поняття “розсуд”; 2) проаналізувати критерії належності розсуду; 3) встановити особливості реалізації розсуду у сфері оподаткування; 4) визначити особливе місце оціночних понять у формуванні судових доктрин.

У контексті дослідження становлення доктрини податкового права важливим є дослідження такого поняття, як “розсуд”. Відповідну категорію широко вивчають як у Німеччині, так і в Україні.

Поняття “розсуд” є одним із центральних понять адміністративного права Німеччини. Якщо будь-яка норма права надає органу управління розсуд (інакше кажучи, дискреційні повноваження), то під цим мається на увазі, що відповідний орган має певний діапазон для самостійного ухвалення рішень, які можуть бути перевірені судом в обмеженому обсязі. Розсуд може стосуватися “здійснення або невиконання будь-якої дії” органом (так зване “право органу управління діяти на власний розсуд”) або стосуватися запитання “яким чином?”, тобто запитання, за допомогою яких заходів реагувати органу управління у конкретному випадку (або ж у разі існування декількох можливих адресатів одного заходу, визначити, до кого з них застосувати цей захід)? В останньому випадку говорять про право вибору в аспекті реалізації розсуду, коли орган управління може вибрати адресата або захід із декількох потенційно можливих.

¹ Н Ханова, ‘Дискреційні повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування в Україні’ (автореф дис канд юрид наук, 2019) 18.

Відповідь на запитання – чи надає яка-небудь норма права органу управління розсуд або ні? – необхідно шукати в самій нормі. У більшості випадків текст норми дає необхідну відповідь, коли, наприклад, у ньому використовуються такі формулювання, як “може”, “має право” тощо. В окремих випадках можливість реалізації розсуду впливає із тлумачення норми (у разі потреби навіть з урахуванням конституційно-правових аспектів).

Згідно з § 7 ч. 1 пропозиції 1 Закону про порядок вручення документів, що направляються адміністративними органами (*VwZG*)², документи, які вручаються, можуть бути направлені особі або ж уповноваженій на прийняття відповідної кореспонденції особі. Таким чином, органам управління надається розсуд у певних межах. Орган управління повинен на власний розсуд вирішити, направляти документ, що вручається, уповноваженій особі або ж самому адресатові адміністративного акта.

Проте згідно з положенням 2 цієї норми документи, що вручаються, направляються уповноваженій особі, якщо вона надала відповідне письмове доручення, яким особа-адресат уповноважує її на отримання кореспонденції. У цьому випадку в органу управління більше немає розсуду. Якщо надається письмове доручення, орган зобов’язаний направити документ, що вручається, уповноваженій особі. Тільки такий порядок дій може бути підставою для того, щоб вручення стало дійсним і почався відлік відповідних термінів (наприклад, для оскарження).

Якщо органу управління надається розсуд, то це не означає, що орган управління тепер може робити все, що захоче. Згідно з § 40 Закону про адміністративні процедури³ та § 5 Податкового кодексу⁴ орган управління зобов’язаний використовувати наданий йому розсуд тільки чітко відповідно до мети, з якою надано такий розсуд, дотримуючись при цьому передбачених законом меж розсуду.

Суб’єкт владних повноважень повинен чітко усвідомлювати, у яких конкретних випадках у нього є право на розсуд. Якщо орган управління не усвідомлює, що у нього є розсуд, то це може призвести до допущення помилки у правозастосуванні (так зване “помилкове незастосування розсуду”), що робить адміністративний акт неправомірним і може призвести до його скасування у межах адміністративного оскарження або позовного судочинства.

² Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG) vom 12. August 2005 (BGBl. I S. 2354) <https://www.gesetze-im-internet.de/vwzg_2005/BJNR235410005.html> (accessed 22.02.2020).

³ Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) vom 23. Januar 2003 (BGBl. I S. 102) <<https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg>> (accessed 22.02.2020).

⁴ Abgabenordnung (AO) vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61) <https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html> (accessed 22.02.2020).

Розсуд повинен реалізовуватися відповідно до мети, з якою він був наданий. Якщо орган управління усвідомлює, що у нього є розсуд, але застосовує його не відповідно до передбаченої при його наданні мети, а враховуючи міркування, що не стосуються справи, і не бере до уваги певні обставини, що мають значення для її вирішення, або неправильно оцінює їхню пріоритетність щодо одне одного, то трапляється так зване “неправильне застосування розсуду”. Ця помилка також робить адміністративний акт неправомірним і може призвести до його скасування.

Розсуд повинен застосовуватися у визначених законом межах. Адміністративний акт є також неправомірним, якщо орган управління перевищує передбачені законом межі розсуду (так зване “перевищення меж розсуду”, помилка застосування розсуду, яка прямо передбачена в § 40 Закону про адміністративні процедури / § 5 Податкового кодексу). Помилка застосування розсуду завжди є у випадках, коли орган застосовує захід, який не міститься у переліку заходів, з яких суб’єкт правозастосування може вибирати, оскільки, наприклад, цей захід вже згідно з самим текстом норми не охоплюється нею (наприклад, якщо закон передбачив межі штрафних санкцій від 100 до 500 євро, а податковий орган приймає рішення призначити громадянину, який не погасив свій податковий борг, штраф у розмірі 600 євро) або якщо захід негативного впливу внаслідок неспіврозмірності перебуває поза списком заходів, які можуть бути застосовані. Тим самим порушення принципу співрозмірності завжди є дискреційною помилкою. Таким чином, можна констатувати, що неспіврозмірні рішення завжди є неправомірними (а не тільки недоцільними).

Якщо немає жодної із зазначених вище дискреційних помилок, то захід, що був обраний органом управління, можливо, є найдоцільнішим. Проте характеристика адміністративного акту як недоцільного не робить його однозначно неправомірним. Такі питання можуть бути виправлені лише у межах процедури відомчого оскарження, а не у межах позовного судочинства (принцип розподілу влади). Тобто питання доцільності обраного заходу з-поміж низки альтернатив не може бути предметом судового оскарження. Недоцільність конкретного заходу та визначення більш доцільного може бути виключно у межах процедур адміністративного оскарження.

Якщо норма права надає органу управління розсуд, то через особливі обставини об’єктивно може виникнути ситуація, за якої можливим для прийняття буде тільки одне єдине конкретне рішення. У такому разі говорять про скорочення розсуду до нуля (наприклад, конституційно-правові міркування можуть зводити розсуд до нуля).

Що ж стосується податкового права, то, зважаючи на принцип податкової справедливості, необхідно, як правило, брати до уваги нормативно-визначену адміністративну діяльність, тобто без можливості застосування дискреційних повноважень. Проте і в податковому праві існують усі зазначені вище види розсуду. Зокрема, у § 40 Закону про адміністративні процедури, а також у § 5 Податкового кодексу передбачено, що застосування розсуду повинне завжди відповідати меті його надання законодавцем і при цьому мають бути дотримані межі застосування розсуду. Типовим прикладом застосування розсуду в податковому праві є рішення про штрафи у зв'язку з пізнім погашенням податкового боргу (§ 152 Податкового кодексу передбачає, що штраф не повинен перевищувати 10 % самого податкового боргу і суму 25 тис. євро, але залишає прийняття остаточного рішення щодо конкретної суми за податковим органом). Те саме правило діє при визначенні розміру штрафу відносно податкових боржників, що уникають сплати податків.

Ще один випадок застосування права на розсуд у праві податкових процедур представлено у дослідженні обставин. § 193 Податкового кодексу передбачає, що при наявності певних вказаних там передумов допускається зовнішня перевірка, тобто проведення перевірки податковим органом на підприємстві суб'єкта господарювання. Тим самим ця норма надає податковому органу право на розсуд: якщо наявні передумови, перелічені у § 193 Податкового кодексу, то податковий орган може провести виїзну перевірку, але може й відмовитися від неї і задовольнитися лише перевіркою документації без виїзду до платника податків. Цим правом на розсуд податковий орган повинен скористатися за службовим обов'язком, причому так, щоб забезпечити всі податкові вимоги держави. При цьому податковий орган повинен передусім обрати підприємців, яких він перевірятиме, оскільки внаслідок труднощості й обмеженого часу просто неможливо повністю перевірити документи кожного підприємця за кожен податковий рік у межах виїзної перевірки. При такому виборі податковий орган повинен орієнтуватися на зміст і мету наданого йому права на розсуд, тобто на якомога повніше забезпечення податкових вимог держави.

Якщо ж підприємець "А" заперечує проти того, що виїзні перевірки його підприємства проводяться п'ять років поспіль, тоді як його конкурента – підприємця "Б" жодного разу не перевіряли за останні 10 років, то основним тут буде запитання, чи правильно податковий орган користується своїм правом розсуду? Якщо немає ознак, що вказують на якесь приховування податків, то податковий орган буде, як правило, робити свій вибір на випадкових аспектах. І це правильно, тому що саме засно-

вані на випадковому виборі рішення про проведення перевірки забезпечують рівномірність оподаткування⁵. Вибір на підставі випадкових аспектів не є необ'єктивним або довільним. Ніхто не має права заявляти, що його не повинні перевіряти кожен рік. Саме непередбачуваність випадкового вибору веде, як правило, до підвищення податкової дисципліни, тому що платник податків повинен очікувати перевірку в будь-який час і не може розраховувати на “перерву в ході перевірок”, якщо “його черга” була в минулому році. Отже, таке здійснення права на розсуд допустимо. Зрозуміло, все виглядало б інакше, якби при виборі підприємців, які підлягатимуть перевірці, податковий орган орієнтувався не на критерії, що стосуються справи, а, наприклад, на більш сприятливе становище підприємця, з яким у нього склалися особисті стосунки, не кажучи вже про випадки, коли платник податків обіцяє винагороду за відмову від його перевірки або за проведення перевірки у його конкурента.

Не стоять осторонь від характеристики розсуду в податковому праві і вчені-фінансисти в Україні⁶. Так, Д. Кобильник визначає дискреційні повноваження публічно-владних суб'єктів фінансової діяльності як специфічний різновид повноважень, який дає змогу здійснити вибір із поміж декількох рівнозначних алгоритмів поведінки у сфері мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання публічних фінансів. При цьому вчений акцентує увагу на необхідності законодавчого обмеження дискреційних повноважень таких суб'єктів⁷. Про різноаспектність розсуду у сфері оподаткування говорить М. Кучерявенко. Так, учений зауважує, що розсуд у сфері оподаткування може реалізовуватися не тільки суб'єктом, що наділений владними повноваженнями, а й правозобов'язаним учасником податкових відносин⁸. Якщо в аспекті розсуду, що реалізується суб'єктом владних повноважень, запитань не виникає, то з розсудом платника податків трохи інша ситуація. У цьому разі потрібно відзначити, що розсуд платника податків не може відбуватися в контексті реалізації дискреційних повноважень. Такий стан справ обумовлюється тим, що поняття “дискреція” є невід'ємним від діяльності суб'єкта владних повноважень. Цей термін не може розглядатися крізь призму індивіду-

⁵ Arndt Hans-Wolfgang und Jenzen Holger und Fetzer Thomas, *Allgemeines Steuerrecht* (3 Auflage, Franz-Vahlen-Verlag 2016) 33.

⁶ Д. Кобильник, ‘Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні’ [2015] 2 (8) Теорія і практика правознавства <<http://tlaw.nlu.edu.ua/article/viewFile/63824/59304>> (дата звернення: 07.02.2020); Є Смичок, ‘Дискреційні повноваження контролюючих органів в аспекті реформування податкової системи’ в *Конституційна реформа як вимога сучасності: збірник тез доповідей та наукових повідомлень учасників науково-практичної інтернетконференції* (Гетьман А заг Ред, Нац юрид акад України ім Ярослава Мудрого 2014) 53–5; М Кучерявенко, ‘Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні’ (2017) 1 ScienceRise. Juridical Science 37–41.

⁷ Кобильник (н 6).

⁸ Кучерявенко (н 6).

ального (невладного) розсуду. При цьому на можливість прояву розсуду з боку правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин принаймні вказує презумпція правомірності рішень платника податків. Наприклад, ґрунтуючись на положеннях принципу-презумпції правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України)⁹, у разі неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платник податків може обрати один із декількох рівнозначних алгоритмів поведінки на власний розсуд.

Симетрично до розсуду потрібно розглядати оціночні поняття. Саме вони обумовлюють можливість прийняття різних рішень. Під оціночними поняттями потрібно розуміти елементи диспозиції норм права, що потребують тлумачення. Класичним прикладом є поняття “надійності” в господарському законодавстві або абстрактні поняття у податковому праві, наприклад: “значна суворість” (§ 222 Податкового кодексу), “громадський інтерес” (§ 361 Податкового кодексу) або “важлива умова” (§ 363 Податкового кодексу)¹⁰.

Питання про те, чи правильно інтерпретує і застосовує орган управління відповідні оціночні поняття, може бути перевірено судами в повному обсязі. На відміну від думки, що існувала раніше, сьогодні більше не вважають, що у разі наявності оціночних понять у суб'єкта владних повноважень існує деякий діапазон оцінки, що не підлягає взагалі ніякій судовій перевірці або що він може підлягати такій перевірці лише в обмеженому обсязі.

У податковому праві теж є багато оціночних правових понять, до яких слід ставитися відповідно. Як приклад можна навести поняття “надзвичайне обтяження” (*außergewöhnliche Belastung*) у § 33 Закону про податок на прибуток¹¹. Беручи до уваги надзвичайні обтяження і зменшуючи на цій підставі оподатковувану базу, законодавець бажає уникнути неприпустимої суворості оподаткування. Але коли саме слід виходити з наявності надзвичайного обтяження, має встановлюватися за допомогою тлумачення цього оціночного поняття в законі, при цьому здійснюване податковим органом тлумачення може бути повністю перевірено судом. На практиці податкові органи витлумачили це поняття в тому сенсі, що, наприклад, витрати на медичне обслуговування та лікування, якщо вони не покриваються із лікарняної каси, є надзвичайним обтяженням. Те саме можна сказати і про витрати на поховання близького родича, якщо спадщини недостатньо для покриття цих витрат. Судова практика

⁹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁰ Abgabenordnung (n 4).

¹¹ Einkommensteuergesetz (EStG) vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862) <<https://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html#BJNR010050934BJNE010022140>> (accessed 22.02.2020).

піддає повній перевірці і може виправити результати, до яких призводить тлумачення, надане податковими органами, причому податковий орган згодом буде застосовувати надане судом тлумачення невизначеного правового поняття і в інших випадках. Так, наприклад, Федеральний фінансовий суд нещодавно ухвалив рішення про те, коли пенсійні відрахування повинні розумітись як надзвичайне обтяження, при цьому суд відмовився від практики тлумачення відповідного поняття податковими органами, що була до цього.

В українському податковому законодавстві також закріплена низка оціночних понять. Як приклад можна навести таку терміносполуку, як “ділова мета”. Незважаючи на той аспект, що поняття отримало свою формалізацію у межах приписів податкового законодавства, наявність ділової мети, тобто тлумачення цього поняття, повинно здійснюватися кожного разу в контексті конкретних фактичних обставин. Ділову мету законодавець детермінує й за допомогою такої терміносполуки, як “розумна економічна причина”. Так, 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 діяльності¹². Тобто ключовим в аспекті встановлення наявності ділової мети є визначення економічного ефекту від проваджуваних господарських операцій. Значення відповідної терміносполуки для правозастосовної практики є настільки вагомим, що це дало змогу концептуалізувати його, сформувавши своєрідну доктрину “ділової мети”, зокрема, йдеться про судову доктрину цього поняття.

Для розуміння особливостей формулювань судової доктрини “ділової мети” потрібно проаналізувати практику судів вищих інстанцій. Так, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23 липня 2019 р. у справі № 826/10852/15 зазначалося:

<...> Мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку, які є формою здійснення господарської діяльності, то розумна економічна причина має бути наявною в кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатись вчиненою в межах господарської діяльності платника податку та лише за таких умов платник має право на врахування в податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій. Таким чином,

¹² Податковий кодекс України (н 9).

лише господарські операції, здійснені за наявності розумних економічних причин (ділової мети), є такими, що вчинені в межах господарської діяльності <...>¹³.

У цьому разі основний акцент ставиться на тому, що господарська діяльність повинна належним чином корелюватися із наявністю ділової мети (економічної вигоди). Тобто платник податків не може розраховувати на отримання податкових вигод, якщо проваджувана ним діяльність позбавлена економічно-обумовлених цілей.

В аспекті аналізу оціночного поняття “ділова мета” цікавою є постановою Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 6 червня 2018 р. у справі № 804/7948/16, де зазначається:

<...> Сутність доктрини ділової мети полягає в тому, що передбачені податковим законодавством податкові вигоди поширюються лише на операції, які мають розумну економічну причину. При вирішенні податкових спорів презюмується добросовісність платника податку, і, відповідно, обґрунтованість отриманої ним податкової вигоди (тобто зменшення податкового зобов'язання). Однак податковий орган може довести, що отримана платником податку податкова вигода є необґрунтованою. Так, податкова вигода може бути необґрунтованою, зокрема, якщо для цілей оподаткування враховані операції не у відповідності з їх дійсною економічною метою чи враховані операції не обумовлені розумними економічними чи іншими причинами (метою ділового характеру). При цьому діловою метою діяльності платника податку може бути отримання економічного ефекту, однак податкова вигода не є самостійною діловою метою <...> (курсив наш. – Й. П.)¹⁴.

Зазначена вище правова позиція є цікавою із декількох причин. По-перше, саме в цьому рішенні йдеться про “доктрину ділової мети”, тобто суд демонстративно підкреслює доктринальний характер концепції ділової мети. По-друге, суд наголошує на тому, що податкові вигоди платника податків можуть бути наслідком виключно економічно-обґрунтованих господарських операцій. Операції, які навіть опосередковано не пов'язані з економічними вигодами, не можуть обумовлювати вигоди податково-правового характеру. По-третє, суд чітко визначив, що самостійно податкова вигода не може формувати зміст поняття “ділова мета”.

¹³ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23 липня 2019 р. у справі № 826/10852/15 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83220758>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁴ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 6 червня 2018 р. у справі № 804/7948/16 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74894233>> (дата звернення: 22.02.2020).

Йорг Пуделька

Із зазначеного вище випливає висновок, що поняття “податкова вигода” не дорівнює поняттю “ділова мета”.

У постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 2 жовтня 2018 р. у справі № 822/844/16 йдеться:

<...> Відповідність господарської операції діловій меті, про що може свідчити і економічна обґрунтованість витрат на її здійснення, є необхідною умовою для реалізації платником податків права на отримання податкових преференцій, оскільки їх встановлення законодавцем має на меті стимулювання ділової активності учасників торговельного обороту, що, у свою чергу, передбачає здійснення господарських операцій, що є об’єктом оподаткування, з метою досягнення економічного ефекту (ділової мети), а не тільки з метою отримання податкової вигоди. Відсутність економічної доцільності господарських операцій, окрім як здійснення їх з метою отримання податкової вигоди у вигляді витрат та/або податкового кредиту, є підставою для зменшення в податковому обліку платника податків сум витрат та/або податкового кредиту. Завідома для платника податків відсутність розумної економічної причини щодо певних витрат при здійсненні господарської операції, як правило, виключає підстави для збільшення у податковому обліку витрат та/або податкового кредиту, оскільки таке у більшості своїй свідчить про відсутність ділової мети у такої господарської операції як притаманної риси господарської діяльності. Таким чином, *право на формування податкових вигод виникає у платника податків за наявності сукупності обставин та підстав, однією із яких є ділова мета* <...> (курсив наш. – Й. П.)¹⁵.

У цьому випадку акцент ставиться на тому, що податкові вигоди (збільшення витрат у податковому обліку/податкового кредиту) можуть бути тільки у разі наявності відповідних обставин та підстав. Сама ділова мета є однією з основних підстав для одержання платником податків конкретних податкових вигод.

Формування судової доктрини такого оціночного поняття, як ділова мета, здійснюється, зокрема, через поширювальний судовий розсуд. Специфіка відповідного розсуду полягає у його аналітично-концептуальній природі, що ґрунтується на теоретичному баченні судом правової природи аналізованої терміносполуки, її місця в правовому механізмі конкретних податків.

Висновки. Таким чином, ми повинні резюмувати, що розсуд – це можливість органу публічної влади мати певний діапазон для самостійного ухвалення рішень, які можуть бути перевірені судом в обмеженому обся-

www.pravoua.com.ua

¹⁵ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 2 жовтня 2018 р. у справі № 822/844/16 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76905989>> (дата звернення: 22.02.2020).

зі. Розсуд суб'єктів владних повноважень може стосуватися: а) здійснення або невиконання будь-якої дії органом публічної влади; б) запитання “яким чином?”, тобто запитання, за допомогою яких заходів реагувати органу управління у конкретному випадку? В аспекті розсуду важливим є дотримання таких умов: 1) право на реалізацію розсуду повинне бути чітко прописане в законі або ж послідовно впливати з нього; 2) розсуд повинен реалізовуватися відповідно до мети, з якою він був наданий; 3) розсуд повинен застосовуватися у визначених законом межах. Підкреслено важливе значення оціночних понять в аспекті розвитку доктрини розсуду у сфері оподаткування. При цьому констатується, що у сфері оподаткування розсуд отримує своє обмежене застосування.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Arndt Hans-Wolfgang und Jenzen Holger und Fetzer Thomas, *Allgemeines Steuerrecht* (3 Auflage, Franz-Vahlen-Verlag 2016) (in German).

Journal articles

2. Kobylnik D, ‘Deiaki mirkuvannia stosovno dyskretsiinykh povnovazhen orhaniv, shcho zdiisniuiut finansovu diialnist v Ukraini’ [‘Some Considerations Regarding Discretionary Powers of Financial Institutions Operating in Ukraine’] [2015] 2 (8) *Teoriia i praktyka pravoznavstva* <<http://tlaw.nlu.edu.ua/article/viewFile/63824/59304>> (accessed: 07.02.2020) (in Ukrainian).
3. Kucheriavenko M, ‘Osoblyvosti rozvodu v podatkovu-pravovomu rehuliuванні’ [‘Specifics of Discretion in Tax Law Regulation’] (2017) 1 *ScienceRise. Juridical Science* 37–41 (in Ukrainian).

Thesis

4. Khanova N, ‘Dyskretsiini povnovazhennia kontroliuiuchykh orhaniv u sferi opodatkuвання v Ukraini’ [‘Discretionary Powers of Regulatory Authorities in the Area of Taxation in Ukraine’] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2019) (in Ukrainian).

Conference papers

5. Smychok Ye, ‘Dyskretsiini povnovazhennia kontroliuiuchykh orhaniv v aspekti reformuvannia podatkovoi systemy’ [‘Discretionary Powers of Regulatory Authorities in Terms of the Tax System Reform’] v *Konstytutsiina reforma yak vymoha suchasnosti: zbirnyk tez dopovidei ta naukovykh povidomlen uchasnykiv naukovo-praktychnoi internetkonferentsii* [Constitutional Reform as a Requirement of Modern Times: Collected Theses of Updates and Scientific Reports of Participants to the Scientific and Practical Internet Conference] (Hetman A zah Red, Nats yuryd akad Ukraïny im Yaroslava Mudroho 2014) (in Ukrainian).

THE DISCRETION DOCTRINE IN TAX LAW
OF GERMANY AND UKRAINE

ABSTRACT. Discretion is among the central concepts in German administrative law and, accordingly, in tax law as its section. Discretion is also not insignificant in tax law of Ukraine.

The article has the following objectives: 1) to define the content of the concept “discretion”; 2) to analyze the criteria for appropriateness of discretion; 3) to determine the specifics of discretion exercised in the area of taxation; 4) to identify the special place of evaluative concepts in the formulation of judicial doctrines.

It is established that the concept of “discretion” should be understood as the ability of a public authority to have a certain range for independent decision-making which can be verified by a court of law within a limited scope. Discretion of holders of public powers may relate to: a) action or omission by a public authority; b) the question of “how”, i.e., the question of measures to be used by a regulatory body as a response in a particular case. It is noted that in terms of discretion, it is important to comply with the following conditions: 1) the right to exercise discretion should be clearly prescribed by law or consistently ensue from it; 2) discretion should be exercised in accordance with the purpose for which it is granted; 3) discretion should be applied within the limits established by law. Respective conditions should be determined as conditions of appropriate discretion. The author emphasizes the importance of evaluative concepts in terms of development of the discretion doctrine in the area of taxation. At the same time, it is stated that in this area, discretion receives its limited application.

Therefore, both in Germany and in Ukraine, discretion in the area of taxation is possible. At the same time, it is noted that in Germany, discretion in the tax and legal field is significantly limited.

KEYWORDS: discretion; discretion in taxation; discretionary powers; judicial doctrine; evaluative concepts; appropriateness of discretion.