

Мороз В. П.,*здобувач**Національного авіаційного університету,**керуючий партнер**Адвокатського об'єднання «Супрема Лекс»*

ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В АСПЕКТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ НАЛЕЖНОЇ ОБАЧНОСТІ

Анотація. Стаття присвячена питанням розвитку податкового законодавства та місця в ньому принципу належної обачності. У статті досліджено поняття податкового адміністрування, складові елементи системи податкового адміністрування, проблематику податкового адміністрування в Україні, систему податкового законодавства, визначено сутність принципу належної обачності, проаналізовано його походження, встановлено місце принципу належної обачності в системі податкового адміністрування, його співвідношення з іншими елементами цієї системи та місце в податковому законодавстві України, проаналізовано проблеми застосування принципу належної обачності й перспективи розвитку вітчизняного законодавства з метою уникнення наявних ризиків застосування принципу належної обачності. Установлено, що сутність принципу (доктрини) належної обачності полягає в тому, що платник податку – покупець – не несе відповідальності у вигляді позбавлення права на податковий кредит або витрати за податкові зловживання свого постачальника або його контрагентів тільки у випадку, якщо він проявив належну обачність та обережність і йому не було відомо про зловживання своїх контрагентів. При цьому проаналізовано законодавчу новелу, якою закріплено, що особа вважається винною в скоєнні правопорушення, якщо в установленому законом порядку буде встановлено, що така особа мала можливість для дотримання правил і норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, але не вжито достатніх заходів для їх дотримання. Також досліджено критерії відповідальності платника податків за порушення принципу належної обачності, згідно з яким є умисними в разі, якщо існують підтверджені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Податковим Кодексом та іншим законодавством, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Більше того, обґрунтовано висновок, що основною проблемою застосування принципу належної обачності в податкових відносинах є «розмитість» критеріїв належної обачності й обережності та ризики, що впливають із цього для платників податків, зокрема ризик надмірного податкового обтяження платника податків, якому будуть донараховані податкові зобов'язання, що не сприяє підвищенню ефективності системи податкового адміністрування та зростанню надходжень доходів від сплати податків і зборів до державного бюджету, а отже, питання регламентації принципу належної обачності з визначенням чітких критеріїв його застосування на законодавчому рівні є досить важливим аспектом побудови дійсно ефек-

тивної податкової системи та підвищення рівня привабливості ведення бізнесу в Україні.

Ключові слова: принцип належної обачності, податкове адміністрування, податкова система, ефективність адміністрування, видатки, податкові спори, судова практика, судові доктрини, податкове законодавство.

Постановка проблеми. Актуальність теми зумовлена об'єктивними процесами розвитку економічних відносин на національному й міжнародному рівнях, податкової системи як її складника та, відповідно, трансформації податкового законодавства як основи функціонування податкової системи.

Так, підвищення рівня життя й соціальних стандартів зумовлює збільшення обсягу бюджетних витрат, основним джерелом формування яких є податки. З огляду на те що ефективність виконання державою своїх бюджетних зобов'язань прямо обумовлена результативністю податкової політики, нагального значення набуває питання побудови релевантної системи податкового адміністрування.

З огляду ж на те що одним із основних принципів податкового адміністрування є принцип належної обачності, убагацьється доцільним дослідження місця цього принципу в системі податкового права загалом і податкового адміністрування зокрема, його співвідношення з іншими елементами системи податкового адміністрування та перспективи трансформації податкового законодавства України в аспекті застосування принципу належної обачності. Це питання має свою актуальність, з огляду на необхідність поглиблення теорії, методології й методичного забезпечення побудови системи податкового адміністрування та вдосконалення інституту податкового права, а також з огляду на практичну необхідність удосконалення податкового законодавства.

Інститут податкового права являє собою відмежований комплекс юридичних норм, що забезпечують цільне регулювання різновиду відносин, пов'язаних із надходженням до бюджетів податків і зборів.

Система податкового права представляє собою об'єктивну сукупність фінансово-правових норм, які обумовлюють внутрішню будову податкового права, зміст та особливості розташування його інститутів.

У свою чергу, податкове законодавство являє собою форму реалізації податково-правових норм, закріплених у нормативних актах, що встановлюють основні права й обов'язки учасників податкових відносин, правовий механізм справляння окремих податків і зборів.

Ключове місце в системі податкового права посідає податкове адміністрування, яке загалом становить процедуру реалізації прав та обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань. Податкове адміністрування являє собою складну ієрархічну структуру, яка складається з багатьох процесів. Не вдаючись до дискусії щодо сутнісного визначення дефініції «адміністрування», зокрема увагу на вислові П. Мельника: «Зміст адміністрування податків ширший за зміст податкового контролю та є органічною частиною управління податковою системою, внутрішнім чинником її ефективного розвитку» [1].

Побудова й функціонування ефективної системи податкового адміністрування та розвитку податкового законодавства є предметом наукових досліджень широкого кола вітчизняних і зарубіжних учених. Так, питання ефективності управління податками та гармонізації податкового законодавства відображено в працях Р. Блажко, Є. Усенко, Л. Воронової, М. Кучерявенко, Р. Ханової, В. Андрущенко, І. Лук'яненко, П. Мельника, І. Желтобрюх, І. Войтенко, І. Львової та інших. Однак, попри велику кількість публікацій, що стосуються проблематики податкового адміністрування, дослідженню місця принципу належної обачності в системі податкового адміністрування, його закріпленню в податковому законодавстві та його співвідношення з іншими елементами цієї системи значної уваги в науці податкового права не приділялося.

Метою статті є дослідження перспектив трансформації податкового законодавства й пошук шляхів підвищення ефективності системи податкового адміністрування з урахуванням особливостей застосування принципу належної обачності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як зазначав у статті, присвяченій питанням ефективності системи податкового адміністрування в Україні, О. Бойко [2], адміністрування процесів оподаткування – це комплекс заходів, спрямованих на забезпечення законодавчих і нормативно-правових актів. У свою чергу, об'єктом адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків. Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників податків шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур. Податкове адміністрування являє собою систему правових, економічних і фінансових заходів держави для формування системи оподаткування, забезпечення своєчасної й повної сплати податків і зборів з метою задоволення потреб суспільства загалом, а також розвитку економіки держави шляхом перерозподілу фінансових ресурсів.

У свою чергу, І. Ясько в дисертаційному дослідженні на тему «Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні» визначає податкове адміністрування як комплекс спеціальних організаційно-правових процедур, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів [3].

Згідно зі статтею 3 Податкового кодексу України, податкове законодавство України складається з Конституції України, Податкового кодексу України, Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи в частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням

митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (законів з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України та якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України й законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків і зборів, прийнятих за правилами, установленими Податковим кодексом України.

З-поміж основних проблем податкового адміністрування в Україні варто виділити: 1) недосконалість податкового законодавства при здійсненні основних форм податкового контролю; 2) дисбаланс інтересів податкових органів і платників податків.

З урахуванням зазначених проблем системи податкового адміністрування в Україні актуальності набуває дослідження місця принципу належної обачності, який часто застосовується українськими фіскальними органами при проведенні податкових перевірок діяльності суб'єктів господарювання, у системі податкового адміністрування та перспективи трансформації податкового законодавства з урахуванням цього принципу.

Сутність принципу (доктрини) належної обачності полягає в тому, що платник податку – покупець – не несе відповідальності у вигляді позбавлення права на податковий кредит або витрати за податкові зловживання свого постачальника або його контрагентів тільки у випадку, якщо він проявив належну обачність та обережність і йому не було відомо про зловживання своїх контрагентів. Як бачимо, ця доктрина стосується випадків формування платником податку – покупцем товарів (робіт, послуг), податкового кредиту або витрат за операціями з проблемними з погляду оподаткування постачальниками, включаючи контрагентів постачальників за ланцюгом поставки товару.

При цьому як докази того, що платнику податків-покупцю було відомо про зловживання контрагентів, можуть бути використані такі обставини, як, наприклад:

- спрямованість діяльності платника податку – покупця – або його афілійованих осіб на здійснення операцій переважно з контрагентами, які не виконують своїх податкових зобов'язань, зокрема, у випадках здійснення операцій через посередників при наявності прямих контактів виробників;

- робота платника податку-покупця й постачальника в одному сегменті ринку, у якому існують стабільні зв'язки й учасники якого обізнані щодо характеру діяльності та дійсних намірів один одного при здійсненні господарських операцій [4].

В Україні принцип належної обачності застосовується до податкових відносин із 2008 року, коли Судова палата в адміністративних справах Верховного Суду України у справі № 08/28 за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Метпромсервіс» до ДПП в Шевченківському районі м. Запоріжжя про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення ухвалила постанову від 12 лютого 2008 року, якою скасовано прийняту на користь платника податків ухвалу Вищого адміністративного суду України й направлено справу на новий розгляд до суду першої інстанції.

Скасовуючи ухвалу Вищого адміністративного суду України, Верховний Суд України зробив такі цікаві висновки:

- «... факт порушення контрагентами-постачальниками продавця своїх податкових зобов'язань може бути підставою для висновку про необґрунтованість заявлених платником

податку вимог про надання податкової вигоди – відікодування ПДВ з державного бюджету, якщо податковий орган доведе, що платник податку діяв без належної обачності й обережності і йому мало бути відомо про порушення, які допускали його контрагенти ...»;

- «Задовольняючи позов, суди виходили тільки з наявності у позивача податкових накладних продавців. Вони не взяли до уваги того, що позивач протягом тривалого часу набував через посередників сировину, зокрема металобрухт, у осіб, які систематично не сплачували податки, діяльність яких мала ознаки фіктивного підприємництва, за юридичною адресою не знаходилися, не звітували про свою діяльність або подавали податкові декларації про відсутність такої, зареєстровані власники та посадові особи яких не визнають своєї причетності до їхньої діяльності, а також, що позивач, продавці та їхні постачальники працювали в одному сегменті ринку, у якому існують налагоджені стабільні зв'язки й учасники якого обізнані стосовно один одного».

Сучасна судова практика в Україні з питання необхідності застосування принципу належної обачності є різноманітною та подекуди суперечливою. Так, наприклад, у Постанові Верховного Суду від 25 вересня 2019 року у справі № 823/530/15 Верховний Суд наполягає, що платник податків при виборі контрагента й укладенні з ним договорів має керуватися належною обачністю. Саме від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів, отримання прибутку та права на отримання певних преференцій, зокрема формування податкового кредиту з податку на додану вартість. У зазначеному судовому рішенні суд касаційної інстанції погодився з доводами платника податків, що чинне податкове законодавство не ставить у залежність право платника податків на податковий кредит від виконання податкового обов'язку іншими платниками – постачальниками товарів (послуг). Однак у разі встановлення в судовому процесі обставин, які свідчать, що платник податків був чи міг бути обізнаний щодо протиправної діяльності його контрагента, яка полягає в незаконній мінімізації податкових зобов'язань, зокрема у створенні штучних підстав для збільшення валових витрат і/чи податкового кредиту, або коли платник податків діяв без належної обачності чи обережності при виборі контрагента, який не виконує податкового обов'язку, при встановлених обставинах, які спростовують реальність господарських операцій, отримана таким платником податків податкова вигода у вигляді права на податковий кредит є безпідставною.

З іншого боку, існує численна судова практика, яка стоїть на захисті платників податків, виходячи з обов'язку органу податкового контролю довести умисел платника податків на ухилення від сплати податків та обізнаність із недобросовісністю контрагента. Так, у Постанові Верховного Суду від 31 липня 2018 року у справі № 808/1507/16 Верховний Суд зазначив, що правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування витрат і податкового кредиту настають лише в разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання в господарській діяльності, що пов'язані з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника, і відповідають економічному змісту, відображеному в укладених платником податку договорах, що має підтверджуватися належним чином оформленими первинними документами. Норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних

податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання в його господарській діяльності. Порушення певними постачальниками товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування витрат і податкового кредиту, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг)) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на формування витрат чи податкового кредиту, за можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та згадженість дій між ними.

Крім того, у Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26 червня 2018 року у справі № 808/2360/17 зазначено, що суд вважає неприйнятними доводи відповідача, що сам факт того, що деякі контрагенти позивача фігурують у досудових розслідуваннях, порушених за ознаками кримінального правопорушення, є доказом протиправного формування податкового кредиту, з огляду на необґрунтованість належності цього конкретного доказу для підтвердження заперечень у розумінні частини 3 статті 73 Кодексу адміністративного судочинства України. Отже, посилення контролюючого органу на кримінальні провадження, відкриті за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого частиною 1 статті 205-1 Кримінального кодексу України, стосовно контрагентів позивача, обґрунтовано відхилені судом апеляційної інстанції, оскільки не містять установлених обставин, які б свідчили про невиконання контрагентами своїх договірних зобов'язань саме по господарських відносинах із позивачем або обставин, які б свідчили про фіктивність (нереальність) господарських операцій між указаними суб'єктами господарської діяльності.

Більше того, питання відповідальності платника податків-покупця за податкові зловживання своїх контрагентів знаходить своє вирішення й у практиці Європейського суду з прав людини, яка є обов'язковою для застосування в Україні. Так, у справі «Булвес» АД проти Болгарії (пункт 71 рішення, датованого 22 січня 2009 року) Європейський суд з прав людини висловив позицію, яка в принципі узгоджується з доктриною належної обачності й обережності: платник ПДВ не має нести відповідальність за зловживання, скоєні його постачальниками, якщо платник ПДВ не знав про такі зловживання та не міг про них знати.

При цьому варто зазначити, що початково принцип або, як зазначають деякі науковці в галузі податкового права, доктрина належної обачності не отримала законодавчого закріплення на рівні Податкового кодексу України, незважаючи на те що статтею 4 Податкового кодексу України закріплено презумпцію правомірності рішень платника податку, яка фактично є основою принципу належної обачності.

Тим не менше 16 січня 2020 року прийнято загалом Законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податків, усунення технічних і логічних неузгодженостей в податковому законодавстві» № 1210, підписаний Президентом України 21 травня

2020 року, який серед іншого переніс у законодавчу площину судову доктрину сумлінності платника податків (належної обачності). Згідно із зазначеним Законом, особа вважається винною в скоєнні правопорушення, якщо в установленому законом порядку буде встановлено, що така особа мала можливість для дотримання правил і норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, але не вжито достатніх заходів для їх дотримання. Заходи вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що платник діяв нерозумно, недобросовісно й без належної обачності.

Так, законодавець визначив, що дії вважаються умисними, якщо існують підтвержені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Законом передбачається, що для того, щоб установити факт умисного вчинення податкового правопорушення, контролюючий орган повинен довести наявність таких обставин:

– платник податків діяв нерозумно, недобросовісно й без належної обачності. Припускаємо, що йдеться загалом про те, що необхідно довести той факт, що особа знала чи за всіма обставинами, проявивши розумну обачність, мала знати про порушення нею норм Податкового кодексу України;

– створені платником податків умови мають тільки одну мету – невиконання або неналежне виконання норм Податкового кодексу України та/або іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на податкові органи;

– платник податків «удавано» й цілеспрямовано створив такі умови.

Основною проблемою сьогодні є «розмитість» критеріїв належної обачності й обережності та ризики, що впливають із цього для платників податків, зокрема ризик надмірного податкового обтяження платника податків, якому будуть донараховані податкові зобов'язання.

Безумовно, такі негативні наслідки від застосування принципу належної обачності не сприяють підвищенню ефективності системи податкового адміністрування та зростанню надходжень доходів від сплати податків і зборів до державного бюджету, а отже, питання регламентації принципу належної обачності з визначенням чітких критеріїв його застосування на законодавчому рівні є досить важливим аспектом побудови дійсно ефективного податкової системи та підвищення рівня привабливості ведення бізнесу в Україні.

Висновки. Головним принципом сучасної податкової політики повинна стати орієнтація на добровільну сплату податків суб'єктами господарювання та забезпечення рівних умов ведення бізнесу. Відносини між податківцями та платниками податків повинні бути коректними й мати двосторонній характер, як це поширено в усьому світі. Така діяльність буде ґрунтуватися на усвідомленні добровільності сплати податків і докорінній зміні філософії спілкування. Діяльність із надання адміністративних послуг органами ДПС України регулюється адміністративним правом, яке є обов'язковим інструментом здійснення виконавчої влади. Метою адміністративно-правового регулювання має стати встановлення й регламентація таких взаємовідносин, якими кожній людині має бути гарантовано реальне додержання й охорона у сфері виконавчої влади

належних їй прав і свобод, а також ефективний захист цих прав у разі їх порушення. Такий процес буде сприяти стабільності в забезпеченні надходжень до державного бюджету, підвищенню добровільності сплати податків і зменшенню ухилень від податкових зобов'язань.

Убачаємо за необхідне в подальшому вдосконалити податкове законодавство України шляхом закріплення в ньому чітких критеріїв і правил для застосування принципу належної обачності, критеріїв оцінювання ступеня участі кожного з контрагентів у правопорушенні та відповідальності кожної відокремленої особи за порушення податкового законодавства, індивідуалізації такої відповідальності відповідно до вимог ст. 61 Конституції України.

Література:

1. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці : монографія. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. 362 с.
2. Бойко О. Ефективність системи податкового адміністрування в Україні. *Демократичне врядування* : Науковий вісник. 2017. Вип. 20.
3. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 12.00.07 / Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2019. 196 с.
4. Блажко Р. Доктрина належної обачності і обережності. URL: <https://taxua.blogspot.com/2012/03/nalezchna-obachnist-i-oberezhnist.html>.
5. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
6. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
7. Львова І. Принцип презумпції правомірності рішень платника податків. *Бухгалтерія*. 2012. № 35. С. 27.
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, 15–16. Ст. 112.

Moroz V. Prospects for the transformation of tax legislation of Ukraine in terms of application of the principle of due diligence

Summary. The article is devoted to the development of tax legislation and the place of the principle of due diligence in it. The article examines the concept of tax administration, components of the tax administration system, issues of tax administration in Ukraine, researches the system of tax legislation, defines the essence of the principle of due diligence, analyzes its origin, establishes the place of the principle of due diligence in the tax administration, this system and its place in the tax legislation of Ukraine, the problems of application of the principle of due diligence and prospects of development of the domestic legislation for the purpose of avoidance of existing risks of application of the principle of due diligence are analyzed. The article states that the essence of the principle (doctrine) of due diligence is that the taxpayer – the buyer is not liable in the form of deprivation of the right to a tax credit or the cost of tax abuse of its supplier or its counterparties only if he has shown due caution and he was not aware of the abuse of his counterparties. At the same time, a legislative novella was analyzed, which stipulates that a person is considered guilty of an offense if it is established in the manner prescribed by law that such a person had the opportunity to comply with the rules for which the Code provides liability, but did not take sufficient measures compliance. The criteria of the taxpayer's

liability for breach of the principle of due diligence were also researched, according to which intentional, if there are circumstances confirmed by controlling body, which indicate that the taxpayer pretended to have purposefully created conditions that can have no purpose other than non-compliance or improper compliance establishes by the Tax Code and other legislation, the control of which is entrusted to the supervisory authorities. Moreover, the conclusion is substantiated that the main problem of applying the principle of due diligence in tax relations is the “blurring” of the criteria of due diligence and caution and the risks arising from this for taxpayers, in

particular the risk of excessive tax burden on taxpayers who will be charged that does not contribute to improving the efficiency of the tax administration system and the growth of the revenues from taxes and fees to the state budget, and therefore the issue of regulating the principle of due diligence with clear criteria for its application at the legislative level is the very important aspect of building a truly effective tax system and increasing the attractiveness of doing business in Ukraine.

Key words: the principle of due diligence, tax administration, tax system, efficiency of administration, costs, tax disputes, case law, court doctrines, tax legislation.