

**В. П. Мороз,**

здобувач Національного авіаційного університету,  
керуючий партнер адвокатського об'єднання «Супрема Лекс»

## МІСЦЕ ПРИНЦИПУ НАЛЕЖНОЇ ОБАЧНОСТІ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Національний авіаційний університет  
проспект Любомира Гузара, 1, 03680, Київ, Україна  
E-mail: victor.moroz@supermalex.law

**Мета:** стаття присвячена дослідженню місця принципу належної обачності в системі податкового адміністрування. **Методи дослідження:** документального аналізу і синтезу, порівняльного аналізу, об'єктивної істини, пізнавально-аналітичний та ін. **Результати:** досліджено поняття податкового адміністрування, складові елементи системи податкового адміністрування, проблематику податкового адміністрування в Україні, визначено сутність принципу належної обачності, проаналізовано його походження та історичний генезис, встановлено місце принципу належної обачності в системі податкового адміністрування та його співвідношення з іншими елементами даної системи. **Обговорення:** встановлено місце принципу належної обачності в системі податкового адміністрування та його співвідношення з іншими елементами даної системи.

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

### Постановка проблеми та її актуальність.

Актуальність теми обумовлена об'єктивними процесами розширення системи податкового адміністрування з розвитком сучасної економіки та переглядом принципів державної політики в питаннях оподаткування. Так, підвищення рівня життя та соціальних стандартів обумовлює збільшення обсягу бюджетних витрат, основним джерелом формування яких є податки. Враховуючи ж, що ефективність виконання державою своїх бюджетних зобов'язань прямо обумовлена результативністю податкової політики, нагального значення набуває питання побудови релевантної системи податкового адміністрування.

В умовах стрімкого розвитку податкової системи України і перманентного реформування функціональної структури податкових органів, виникає необхідність систематизації та удосконалення наукових підходів до питання податкового адміністрування, результатом яких має стати запровадження адекватних інституційних

змін податкових відносин та механізмів їх реалізації.

З огляду ж на те, що одним із основних принципів податкового адміністрування є принцип належної обачності, вбачається доцільним дослідження місця даного принципу в системі податкового адміністрування та його співвідношення з іншими елементами системи податкового адміністрування. Це питання має свою актуальність з огляду на необхідність поглиблення теорії, методології і методичного забезпечення побудови системи податкового адміністрування.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Побудова та функціонування ефективної системи податкового адміністрування є предметом наукових досліджень широкого кола вітчизняних та зарубіжних учених. Так, питання ефективності управління податками знаходить своє відображення у працях Р. Блажко, Є. Усенко, Л. Воронової, М. Кучерявенко, Р. Ханової, В. Андрущенко, І. Лук'яненко та інших. Однак

попри велику кількість публікацій, що стосуються проблематики податкового адміністрування, дослідженню місця принципу належної обачності в системі податкового адміністрування та його співвідношення з іншими елементами цієї системи значної уваги в науці податкового права не приділялося.

**Метою** цієї статті є дослідження сутності поняття податкового адміністрування, проведення комплексної оцінки ефективності функціонування зазначеної системи, визначення місця принципу належної обачності в зазначеній системі та його співвідношення з іншими елементами даної системи та пошук шляхів підвищення ефективності системи податкового адміністрування з урахуванням особливостей застосування принципу належної обачності.

**Виклад основного матеріалу.** Адміністрування – це управління, організація, виконання, нагляд, контроль шляхом організаційно-розпорядчої діяльності (у формі наказів та розпоряджень) органів управління. Як зазначав у статті, присвяченій питанням ефективності системи податкового адміністрування в Україні, О. Бойко [1], адміністрування процесів оподаткування – це комплекс заходів, спрямованих на забезпечення законодавчих та 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 у їх господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур. Податкове адміністрування представляє собою систему правових, економічних та фінансових заходів держави для формування системи оподаткування, забезпечення своєчасної і повної сплати податків та зборів з метою задоволення потреб суспільства в цілому, а також розвитку економіки держави шляхом перерозподілу фінансових ресурсів. Під податковим адмініструванням розуміють сукупність норм і правил, методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотри-

манням законодавства про податки і збори, за правильність їх нарахування та повнотою сплати та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства [2].

Суб'єктами податкового адміністрування є: платники податків або податкові агенти (фізичні та юридичні особи, які мають обов'язок із сплати податків; контролюючі органи (органи державної фіскальної служби); органи стягнення (спеціальні податкові органи та органи виконавчої служби); судові органи (які розглядають спори між сторонами).

Останні роки в США та країнах Європейського Союзу відносини між державою та платниками податків будуються на основі клієнтоорієнтованого підходу, спрямованого на досягнення справедливого балансу приватних інтересів платників податків з публічними інтересами держави і суспільства. Так, в США в 1998 році, за часів президентства Б. Клінтона, розпочато реформу податкової служби США, яка докорінно змінила процеси оподаткування в країні, основним гаслом якої стало «Чим більше ти платиш податків, тим якісніші послуги ти отримувеш» [3]. Тобто, за сплату податків бізнесу надавались більш якісні послуги з адміністрування бізнесу. В свою чергу, в Федеральній Республіці Німеччина Законом про збори передбачена можливість податкового органу «обчислювати податок у меншому розмірі або звільняти платника податків від його податкових обов'язків, якщо нарахування податку в даному конкретному випадку було б несправедливим обтяженням» [4].

Варто зауважити, що такий підхід не є новою в питаннях оподаткування і податкового адміністрування. Так, ще А. Сміт у своїй праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» обґрунтував ефективність застосування в питаннях оподаткування принципів справедливості та економії оподаткування, звертаючи увагу на те, що жахливим є той податок, який заважає людині займатися справою і є обтяжливим для неї, а для збору якого використовується велика бюрократична машина та зазначаючи, що хороший податок ніколи не змушує людину від нього ухилятися [5].

На жаль, наразі в Україні сформувалась достатньо складна система податкового адміністрування з високим рівнем корупції в податкових органах, що, згідно звітів «PricewaterhouseCoopers» та «World Bank Group», призвело до несприятливості умов для розвитку бізнесу. Платники податків в Україні вимушені працювати в умовах надмірної фіскальної спрямованості податкової системи України, неузгодженості податкового законодавства та його частой зміни, недосконалості законодавства про трансфертне ціноутворення, високої вартості адміністрування окремих податків і зборів, недосконалості механізму оподаткування суб'єктів малого бізнесу, нерівномірного податкового навантаження [6]. Типовими проблемами податкового адміністрування в Україні є: недостатня прозорість системи електронного адміністрування податку на додану вартість; призначення та проведення податкових перевірок за відсутності достатніх підстав; процесуальні порушення в її ході та/або прийняття необґрунтованих рішень за її результатами; неефективність процедури адміністративного оскарження; недосконалість системи притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

З урахуванням зазначених проблем системи податкового адміністрування в Україні цікавим є дослідження місця принципу належної обачності, який часто застосовується українськими фіскальними органами при проведенні податкових перевірок діяльності суб'єктів господарювання, в системі податкового адміністрування.

Варто зазначити, що принцип або, як зазначають деякі науковці в галузі податкового права, доктрина належної обачності не отримала законодавчого закріплення на рівні Податкового кодексу України.

Суть принципу (доктрини) належної обачності полягає у тому, що платник податку – покупець не несе відповідальність у вигляді позбавлення права податковий кредит або витрати за податкові зловживання свого постачальника або його контрагентів тільки у випадку, якщо він проявив належну обачність і обережність і йому не було відомо про зловживання

своїх контрагентів. Як бачимо, дана доктрина стосується випадків формування платником податку – покупцем товарів (робіт, послуг), податкового кредиту або витрат за операціями з проблемними з точки зору 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 і 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 [7].

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

Скасовуючи ухвалу Вищого адміністративного суду України, Верховний Суд України зробив наступні 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 - відшкодування 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».

Доктрина належної обачності й обережності існує і в Російській Федерації, де вона стала активно застосовуватися починаючи з жовтня 2006 року (постанова Вищого Арбітражного Суду Російської Федерації від 12 жовтня 2006 року № 53).

Більше за те, питання відповідальності платника податків-покупця за податкові зловживання своїх контрагентів знаходить своє вирішення і в практиці Європейського суду з прав людини, яка є обов'язковою для застосування в Україні. Так, у справі «Булвес» АД проти Болгарії (п. 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 і не міг про них знати.

Основною проблемою на сьогоднішній день є «розмитість» критеріїв належної обачності й обережності та ризику, що витікають з цього для платників податків. На жаль, зазначена проблема не вирішена й Верховним Судом, практика якого є достатньо суперечливою. Так, у деяких судових рішеннях Верховного Суду прийнятним визнається позиція фіскальних органів, що порушенням принципу належної обачності

платника податків може бути визнано необізнаність такого платника податків з відомостями досудового розслідування в кримінальному провадженні щодо контрагента платника податків, у якому сам платник податків не є учасником та в силу законодавчих обмежень, передбачених нормами Кримінального процесуального законодавства не може бути обізнаний з відповідними відомостями. В інших же рішеннях Верховного Суду обстоюється європейський підхід щодо критеріїв належної обачності, згідно яких враховуватися повинна лише інформація з відкритих джерел та джерел доступних для платника податків.

З одного боку, як бачимо, принцип належної обачності узгоджується з практикою Європейського суду з прав людини і покликаний забезпечити справедливий баланс між державними та приватними інтересами в сфері боротьби з ухиленням від сплати податків. Однак, з іншого боку, «розмитість» критеріїв належної обачності та зловживання представниками фіскальних органів своїми повноваженнями можуть бути причиною для надмірного податкового обтяження платника податків, якому будуть донараховані податкові зобов'язання через недотримання принципу належної обачності.

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

Таким чином, принцип належної обачності є одним із основоположних механізмів адміністрування податків і зборів та займає центральне місце в системі податкового адміністрування. «Розмитість» критеріїв належної обачності негативно впливає на ефективність податкового адміністрування.

**Література**

1. Бойко О. Ефективність системи податкового адміністрування в Україні. *Науковий вісник «Демократичне врядування»*. 2017. Вип. 20.
2. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
3. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Лютий І.О., Демиденко Л.М., Романюк М.В. та ін.; за ред. І.О. Лютого. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 456 с.
4. Максименко А.В. Позиція України під призмою міжнародного податкового адміністрування. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer26/782.pdf>
5. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. Антология экономической классики. Москва: МП «Эконом-Ключ», 1993. 396 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. Дольшнього НАН України», 2015. 330 с.
7. Блашко Р. Доктрина належної обачності і обережності. URL: <https://taxua.blogspot.com/2012/03/nalezna-obachnist-i-oberezhnist.html>

**References**

1. Bojko O. Efektyvnist' systemy podatkovogo administruvannja v Ukraini. *Naukovyj visnyk «Demokratychnе vryaduvannja»*. 2017. Vyp. 20.
2. Bandurka O.M., Ponikarov V.D., Popova S.M. Podatkove pravo: navch. posib. Kyi'v: Centr uchbovoi' literatury, 2012. 312 s.
3. Podatkova systema: navch. posib. dlja stud. vyssh. navch. zakl. / Ljutyj I.O., Demydenko L.M., Romanjuk M.V. ta in.; za red. I.O. Ljutogo. Kyi'v: Centr uchbovoi' literatury, 2009. 456 s.
4. Maksymenko A.V. Pozycja Ukrainy pid pryzmoju mizhnarodnogo podatkovogo administruvannja. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer26/782.pdf>
5. Smit A. Issledovanija o prirode i prichinah bogatstva narodov. *Antologija jekonomicheskoy klassiki*. Moskva: MP «Jekonov-Kljuch», 1993. 396 s.
6. Mel'nyk M.I., Leshhuh I.V. Podatkovyj kontrol' v Ukraini: problemy ta priorytety pidvyshennja efektyvnosti: monografija. L'viv: DU «Instytut regional'nyh doslidzhen' im. M.I. Dolishn'ogo NAN Ukrainy», 2015. 330 s.
7. Blazhko R. Doktryna nalezhnoi' obachnosti i oberezhnosti. URL: <https://taxua.blogspot.com/2012/03/nalezna-obachnist-i-oberezhnist.html>

## THE PLACE OF THE PRINCIPLE OF DUE DILIGENCE IN THE SYSTEM OF TAX ADMINISTRATION

National Aviation University  
Liubomyra Huzara Avenue, 1, 03680, Kyiv, Ukraine  
E-mail: victor.moroz@supremalex.law

**Purpose:** the article is devoted to the study of the place of the principle of due diligence in the system of tax administration. **Research methods:** documentary analysis and synthesis, comparative analysis, objective truth, cognitive-analytical etc. **Results:** the concept of tax administration, constituent elements of the tax administration system, issues of tax administration in Ukraine, the essence of the principle of due diligence are determined, its origin and historical genesis are analyzed, the place of the principle of due diligence in the tax administration system and its relation to other elements. **Discussion:** the place of the principle of due diligence in the system of tax administration and its relationship with other elements of this system is established. Given the rapid development of the tax system of Ukraine and permanent reform of the functional structure of tax authorities, there is a need to systematize and improve scientific approaches to tax administration, which should result in the introduction of adequate institutional changes in tax relations and mechanisms for their implementation. One of the main principles of tax administration is the principle of due diligence, which determines the feasibility of studying the place of this principle in the system of tax administration and its relationship with other elements of the system of tax administration. On the one hand, the principle of due diligence is in line with the case law of the European Court of Human Rights and is designed to ensure a fair balance between public and private interests in the fight against tax evasion. However, on the other hand, the «blurring» of the criteria of due diligence and the abuse of power by the representatives of the fiscal authorities may be a reason for excessive tax burden on the taxpayer, who will be charged tax liabilities due to non-compliance with the principle of due diligence.

**Keywords:** principle of due diligence; tax administration; tax system; efficiency of administration; expenses; tax disputes; court practice; court doctrines.