



**Віктор Мороз,**  
керуючий партнер  
Адвокатського об'єднання «Супрема Лекс»  
**ORCID: 0000-0002-7070-0104**

<https://doi.org/10.32782/2306-9082/2020-40-6>

УДК 342.924

## ***Можливість захисту прав платника податків у разі застосування принципу належної обачності через механізм ex post facto***

Актуальність теми зумовлена об'єктивними процесами трансформації податкового законодавства як основи функціонування податкової системи через призму судових спорів і можливості зворотної дії нормативно-правових актів у часі.

Ключове місце в системі податкового права посідає податкове адміністрування, яке загалом являє собою процедуру реалізації прав і 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», зацентруємо увагу на вислові П.В. Мельника: «Зміст адміністрування податків ширший за зміст податкового контролю та є органічною частиною управління податковою системою, внутрішнім чинником її ефективного розвитку» [1].

З-поміж основних проблем податкового адміністрування в Україні варто виділити: 1) недосконалість податкового законодавства під час здійснення 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.

Суть 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 разі, якщо він проявив належну обачність та обережність і йому не було відомо про зловживання своїх контрагентів.

Зокрема, 16 січня 2020 року було ухвалено загалом законопроект № 1210 «Про внесення змін до



Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних і логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», підписаний Президентом України 21 травня 2020 року (Закон № 466-IX), 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 вжила достатніх заходів для їх дотримання. Заходи вважаються достатніми, якщо контролювальний орган не доведе, що платник діяв нерозумно, недобросовісно й без належної обачності.

Але з огляду на те, що положеннями пункту 56.18 статті 56 Податкового кодексу України передбачено, що під час звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролювального органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили, актуальним видається питання можливості ретроспективного застосування положень вищевказаного закону.

Побудова та функціонування ефективної системи податкового адміністрування та розвитку податкового законодавства, а також можливість зворотної дії нормативно-правових актів у часі є предметом наукових досліджень широкого кола вітчизняних і зарубіжних учених. Зокрема, питання ефективності управління податками та гармонізації податкового законодавства знаходить своє відображення у працях Р. Блажко, Є. Усенко, Л. Вороної, М. Кучерявенка, Р. Ханової, В. Андрущенко, І. Лук'яненко, П. Мельника, І. Желтобрюх, І. Войтенко, І. Львової,

В. Косович, Д. Бахраха, В. Гоймана, А. Тіллі та інших. Однак попри велику кількість публікацій, що стосуються цієї тематики, залишається чимало дискусійних питань, зумовлених насамперед юридичною практикою.

Метою статті є дослідження перспектив розвитку податкового законодавства та пошук шляхів підвищення ефективності системи податкового адміністрування з урахуванням особливостей застосування принципу належної обачності, а також усунення прогалин, сформованих неоднозначною юридичною практикою.

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. Зі свого боку, 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 та фінансових заходів держави для формування системи оподаткування, забезпечення своєчасної та повної сплати податків і зборів із метою задоволення потреб суспільства загалом, а також розвитку економіки держави шляхом перерозподілу фінансових ресурсів.

Дія нормативно-правових актів у часі належить до правових явищ, знання про які набули сьогодні аксіоматичного характеру, є базовими компонентами правосвідомості сучасного юриста. А такі властивості нормативного акта, як здатність мати пряму чи зворотню дію в часі, набули характеру принципів права.

На практиці можуть виникати труднощі під час застосування нормативно-правових приписів новоухвалених нормативно-правових актів до правовідносин, регламентованих іншими чинними нормативно-правовими актами (якщо в новому нормативному документі чітко не визначено його дії).

На думку В. Косович, зворотна дія нормативно-правового акта в часі має такі складники:

- зворотна дія має бути передбачена в самому акті (перехідних чи прикінцевих положеннях);
- нормативно-правові акти зазвичай зворотної дії не мають;
- зворотна дія нормативно-правового акта допускається за умови відповідності конституційному принципу пом'якшення чи скасування відповідальності особи [3].

Як згадувалося вище, 23 травня 2020 року набули чинності положення Закону України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних і логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466-IX).

Варто зауважити, що в рішенні від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99

Конституційний Суд України дійшов висновку, що надання зворотної дії в часі нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті.

Зворотна дія нормативно-правового акта в часі (*ex post facto*) – це дія нового нормативно-правового акта на факти та відносини, що мали місце до набуття ним чинності.

Убачається, що Закон № 466-IX дає змогу застосовувати його приписи щодо принципу належної обачності через ретроактивну (ретроспективну, тобто таку, яка передбачає, що дата вступу в силу та дата набрання чинності акта збігаються, однак він змінює на майбутнє правові наслідки діянь та подій, які мали місце до набрання ним чинності) дію закону у відповідних правовідносинах.

Фактично закріплений Законом № 466-IX принцип належної обачності поліпшує становище платника податків, а тому закон може мати зворотню дію в часі.

Це, безумовно, захищає права платника податків, але потребує свого закріплення в роз'ясненні від Верховного Суду чи Конституційного Суду України задля уникнення подвійних трактувань.

#### Список використаних джерел

1. Мельник П. 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. *Науковий вісник «Демократичне врядування»*. Вип. 20. 2017.
3. Косович В. Напрямок дії нормативно-правових актів України у часі: теоретичні та практичні аспекти, необхідність вдосконалення. *Вісник Львівського університету. Серія юридична*. Вип. 58. С. 11–26.
4. Блажко Р. Доктрина належної обачності й обережності. URL: <https://taxua.blogspot.com/2012/03/nalezna-obachnist-i-oberezhnist.html>.
5. Львова І. Принцип презумпції правомірності рішень платника податків. *Бухгалтерія*. 2012. № 35. С. 27.



**Мороз В. П. Можливість захисту прав платника податків у разі застосування принципу належної обачності через механізм *ex post facto***

Стаття присвячена питанням розвитку податкового законодавства та місця в ньому принципу належної обачності, а також можливості зворотної дії в часі норм Податкового кодексу України щодо застосування принципу належної обачності. У межах статті досліджено поняття податкового адміністрування, проблематику податкового адміністрування в Україні, досліджено систему податкового законодавства, визначено сутність принципу належної обачності, встановлено місце принципу належної обачності в системі податкового адміністрування, його місце в податковому законодавстві України, проаналізовано проблеми застосування принципу належної обачності та перспективи розвитку вітчизняного законодавства з метою уникнення наявних ризиків застосування принципу належної обачності, а також досліджено можливість зворотної дії в часі норм Податкового кодексу України щодо застосування принципу належної обачності. У межах статті встановлено, що суть 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 в разі, якщо він проявив належну обачність та обережність і йому не було відомо про зловживання своїх контрагентів. Водночас 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 вжила достатніх заходів для їх дотримання. Також досліджено критерії відповідальності платника податків за порушення принципу належної обачності, згідно з якими є умисними в разі, якщо існують підтверджені контролювальним органом обставини, які свідчать, що платник удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, встановлених Податковим кодексом та іншим законодавством, контроль за яким покладено на контролювальні органи. Ба більше, обґрунтовано висновок, що з урахуванням поліпшення становища платника податків ця законодавча новела може мати зворотню дію в часі.

**Ключові слова:** принцип належної обачності, податкове адміністрування, податкова система, податкові спори, судова практика, судові доктрини, податкове законодавство, нормативно-правовий акт, темпоральна дія (дія в часі), чинність.

**Мороз В. П. Возможность защиты прав плательщика налогов при применении принципа надлежащей осмотрительности через механизм *ex post facto***

Статья посвящена вопросам развития налогового законодательства и места в нем принципа надлежащей осмотрительности, а также возможности обратного действия во времени норм Налогового кодекса Украины относительно применения принципа надлежащей осмотрительности. В рамках статьи исследован вопрос налогового администрирования, проблематика налогового администрирования в Украине, исследована система налогового законодательства, определена сущность принципа надлежащей осмотрительности, установлено место принципа надлежащей осмотрительности в системе налогового администрирования, его место в налоговом законодательстве Украины, проанализированы проблемы применения принципа надлежащей осмотрительности в системе налогового администрирования и перспективы развития отечественного законодательства с целью исключения существующих рисков применения принципа надлежащей осмотрительности, а также исследована возможность обратного действия во времени норм Налогового кодекса Украины относительно применения принципа надлежащей осмотрительности. В рамках статьи установлено, что суть принципа (доктрины) надлежащей осмотрительности состоит в том, что плательщик налога – покупатель не несет ответственность в виде лишения права на налоговый кредит или расходы за налоговые злоупотребления своего поставщика или его контрагентов только в случае, если он проявил надлежащую осмотрительность и осторожность и ему не было известно о

злоупотреблениях своих контрагентов. При этом проанализирована законодательная новела, которой закреплено, что лицо считается виновным в совершении правонарушения, если в установленном законом порядке будет установлено, что такое лицо имело возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых Кодексом предусмотрена ответственность, но не предприняло достаточных мер для их соблюдения. Также исследованы критерии ответственности плательщика налогов за нарушения принципа надлежащей осмотрительности, согласно которым являются умышленными в случае, если существуют подтвержденные контролирующим органом обстоятельства, которые свидетельствуют, что плательщик умышленно, целенаправленно создал условия, которые не могут иметь другой цели, кроме как невыполнение или ненадлежащее выполнение требований, установленных Налоговым кодексом и другим законодательством, контроль за которым возложен на контролирующие органы. Более того, обоснован вывод, что с учетом улучшения состояния плательщика налогов данная законодательная новела может иметь обратное действие во времени.

**Ключевые слова:** принцип надлежащей осмотрительности, налоговое администрирование, налоговая система, налоговые споры, судебная практика, судебные доктрины, налоговое законодательство, нормативно-правовой акт, темпоральное действие (действие во времени), действительность.

#### **Moroz V. The possibility of protecting the rights of the taxpayer when applying the principle of due diligence through the mechanism *ex post facto***

The article is devoted to the development of tax legislation and the place of the principle of due diligence in it, as well as the possibility of retroactive effect in time of the provisions of the Tax Code of Ukraine on the application of the principle of due diligence. The article examines the concept of tax administration, issues of tax administration in Ukraine, researches the system of tax legislation, defines the essence of the principle of due diligence, establishes the system of the principle of due diligence in the tax administration 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, and also the possibility of retroactive effect in time of the provisions of the Tax Code of Ukraine on the 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, it is reasonable to conclude that given the improvement in the position of the taxpayer, this legislative novelty may have retroactive effect.

**Key words:** principle of due diligence, tax administration, tax system, tax disputes, case law, court doctrines, tax legislation, normative legal act, temporal action (action in time), validity.

