

УДК 342 : 336.22

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.06.2.39>

СПІВВІДНОШЕННЯ ПРИНЦИПУ ПРЕЗУМПЦІЇ ДОБРОСОВІСНОСТІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ І ДОКТРИНИ НАЛЕЖНОЇ ОБАЧНОСТІ

Греца Я.В.,

професор кафедри господарського права
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,
доктор юридичних наук, професор
ORCID: 0000-0002-7643-3502

Греца Я.В. Співвідношення принципу добросовісності платника податків і доктрини належної обачності.

У статті досліджується співвідношення принципу презумпції добросовісності платника податків і доктрини належної обачності в податкових правовідносинах. Автор обґрунтовує, що ефективне виконання конституційного обов'язку зі сплати податків потребує не лише правової, а й морально-етичної основи – добросовісності платника, що передбачає сумлінну поведінку в межах закону. Водночас податкове законодавство не містить чіткого визначення критеріїв добросовісності, а судова практика коливається між презумпцією добросовісності й вимогою прояву належної податкової обачності.

Розкрито теоретичні засади категорій «добросовісність» і «належна обачність» та підкреслено їх різний зміст у приватно-правових і публічно-правових відносинах. Автор доводить, що у сфері публічного права, де застосовується імперативний метод регулювання, визначення критеріїв недобросовісної поведінки є необхідним для забезпечення юридичної визначеності. Обґрунтовано потребу нормативного закріплення обов'язку платника податку діяти добросовісно, а також доцільність імплементації у національне законодавство доктрин «ділова мета», «зміст над формою», «реальність господарської операції», «угода по кроках», які відомі світовій практиці протидії податковим зловживанням.

Значну увагу приділено аналізу судової практики та підходів вітчизняних і зарубіжних науковців щодо обов'язку платника податків перевіряти своїх контрагентів. Автор критикує тенденцію покладати на платників надмірний тягар контролю за поведінкою контрагентів, що фактично дублює функції податкових органів і порушує принцип персональної відповідальності. У статті зазначено, що доктрина належної обачності, не будучи законодавчо врегульованою, не може обмежувати дію презумпції добросовісності.

Обґрунтовано, що принцип презумпції добросовісності платника податків має пріоритет перед доктриною належної обачності, оскільки він узгоджується з обов'язком податкового органу довести правомірність своїх рішень, а також із презумпцією правомірності дій платників податків у податковому праві.

Ключові слова: добросовісність платника податків, належна податкова обачність, презумпція добросовісності, податкове планування, податкові спори, публічний інтерес, адміністративне судочинство.

Hretsa Y.V. The Correlation between the principle of taxpayer good faith and the doctrine of due diligence.

The article examines the correlation between the principle of the presumption of taxpayer good faith and the doctrine of due diligence in tax legal relations. The author argues that the effective fulfillment of the constitutional obligation to pay taxes requires not only a legal but also a moral and ethical basis – namely, the taxpayer's good faith, which implies conscientious behavior within the framework of the law. At the same time, tax legislation does not contain a clear definition of the criteria of good faith, and judicial practice fluctuates between the presumption of good faith and the requirement to demonstrate due tax prudence.

Theoretical foundations of the categories of *good faith* and *due diligence* are analyzed, and their different meanings in private-law and public-law relations are emphasized. The author demonstrates that in the field of public law, where the imperative method of regulation is employed, defining criteria for unfair behavior is essential to ensure legal certainty. The necessity of legally codifying the taxpayer's obligation to act in good faith is substantiated, as well as the advisability of incorporating into national legislation the doctrines of business purpose, substance over form, reality of economic transactions, and step-by-step agreement, which are widely used in global practice to counter tax abuse.

Considerable attention is devoted to the analysis of judicial practice and the views of domestic and foreign scholars regarding the taxpayer's obligation to verify their counterparties. The author criticizes the tendency to impose an excessive burden of control on taxpayers with respect to their counterparties' behavior, which effectively duplicates the functions of tax authorities and violates the principle of personal liability. The article states that the doctrine of due diligence, being unregulated by law, cannot restrict the operation of the presumption of good faith.

It is concluded that the principle of the presumption of taxpayer good faith should prevail over the doctrine of due diligence, as it aligns with the duty of tax authorities to prove the legality of their decisions and with the presumption of legitimacy of taxpayers' actions in tax law.

Key words: taxpayer good faith, due tax prudence, presumption of good faith, tax planning, tax disputes, public interest, administrative justice.

Постановка проблеми. Належне виконання конституційного обов'язку по сплаті податків неможливе без забезпечення правомірної і добросовісної поведінки платників податків. Поряд з цим, цілком легітимним є прагнення платника податків оптимізувати податкові витрати у законний спосіб, шляхом здійснення податкового планування. При цьому можуть виникати суперечності між інтересами публічної влади, яка прагне мобілізувати більше платежів до бюджету, та платників податків, які прагнуть свої витрати зменшити при наявності такої можливості. Така суперечність може призводити до виникнення податкових спорів, які вирішуються судами адміністративної юрисдикції. Тож при здійсненні податкового планування та у разі виникнення спору з податковим органом платнику податків слід враховувати основні засади та принципи здійснення адміністративного судочинства, а також проблемні питання, які виникають при цьому. Так, у багатьох випадках при розгляді податкових спорів виникають розбіжності при застосуванні правил доказування, зокрема обов'язку податкового органу самостійно довести правомірність свого рішення (що кореспондується з принципом презумпції добросовісності платника податків), а з іншого боку, застосування доктрини розумної обачності платника податків. Також мають місце неоднозначні підходи при визначенні співвідношення принципу змагальності з одного боку та принципу офіційного з'ясування всіх обставин справи судом – з іншого.

Стан дослідження. Питання, пов'язані з проблемою недобросовісної поведінки платників податків висвітлювалися у працях Бакалінської О.О., Блажівської Н.Є., Греци С.М., Чиняєвої О.М. та інших.

Метою даної статті є визначення співвідношення принципу презумпції добросовісності поведінки платника податків та доктрини належної обачності, які часто вступають у суперечність між собою при вирішенні податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. Податкові спори між платниками податків і податковими органами завжди вважалися доволі складною категорією справ. Особлива складність проявляється тоді, коли вирішення спору залежить від оцінки добросовісності поведінки платника податків, оскільки ця категорія недостатньо врегульована у податковому праві.

З приводу необхідності нормативного врегулювання категорії «добросовісність» тривалий час ведуться дискусії між науковцями. Окремі дослідники вказують на те, що категорія добросовісності є морально-етичною та оціночною, тому намагатися жорстко визначити її в законі, договорі чи рішенні суду практично неможливо, а в окремих випадках і не варто. Її використання пов'язане зі сформованим у суспільстві ставленням до базових морально-етичних категорій добра і зла, добросовісності-вини-недобросовісності. Важливість визначення категорії «добросовісність» виявляється не тільки з точки зору юридичної техніки, а й з точки зору суспільної моралі, яка, розвиваючись в умовах постійної невизначеності та втрати пріоритетів, втрачає базовий цивілізаційний зміст [1, с. 201].

Разом з тим, ми вважаємо, що морально-етичні категорії, такі як «добросовісність», не однаковою мірою самодостатні для застосовування в різних сферах суспільних відносин, у деяких із них вони повинні і можуть вирішити ті завдання, які необхідні суспільству, однак в інших мають бути поєднані з правовими приписами.

Для оцінки діянь, які містять ознаки недобросовісності та їх наслідків, має велике значення сфера суспільних відносин, де такі діяння мають місце. Зокрема, це важливо з точки зору необхідності закріплення в законодавстві приписів, які характеризували б недобросовісність як протиправну поведінку, а також встановлювали відповідні правові наслідки.

У сфері приватно-правових відносин, заснованих на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників, де застосовується диспозитивний метод правового регулювання, необхідність нормативного закріплення ознак недобросовісної поведінки та зловживання правом, на наш погляд, не є критичною. Обмеження недобросовісної поведінки суб'єкта, крім

закону, можуть бути встановлені також у договорі чи навіть у правових звичаях, зокрема звичаях ділового обороту. У публічно-правових відносинах, на наше переконання, ситуація інакша. Застосовуючи імперативний метод правового регулювання, обмежуючи поведінку суб'єкта правовим приписом, з одного боку, звужуючи рамки такої поведінки, держава, з іншого боку, обмежена в застосуванні додаткових інструментів регулювання, притаманних приватно-правовим відносинам, таких, зокрема, як правовий звичай чи аналогія права. Відповідно, якщо поведінка суб'єкта формально не виходить за межі правового припису, кваліфікувати її як протиправну складно.

Ми вже наголошували, що враховуючи загальноправовий і міжгалузевий характер категорії «добросовісність», а також зважаючи на необхідність передбачити механізми захисту інтересів держави у разі, якщо платник податку зловживає своїми правами на шкоду суспільним інтересам, доцільно встановити на законодавчому рівні обов'язок платника податку добросовісно користуватися своїми правами. Невиконання такого обов'язку дасть підстави стверджувати про порушення імперативного припису та кваліфікувати поведінку платника податків як протиправну [2, с. 186].

Ми вважаємо, що такі ознаки слід визначити, враховуючи світовий досвід протидії податковим зловживанням, а саме нормативно передбачити застосування відомих і широко застосованих доктрин «ділова мета», «зміст над формою», «реальність господарської операції», «угода по кроках».

За умови відповідного правового регулювання, недобросовісна поведінка платника податків і зловживання ним своїми правами, якщо це буде встановлено у визначений законом спосіб, виходитиме за межі правомірної поведінки, а отже, і за межі податкового планування. З огляду на вищенаведене, при здійсненні податкового планування платник повинен перевіряти відповідність своїх дій не тільки матеріальним нормам податкового права, а й закріпленим законодавчо доктринам, як на предмет їх правомірності, так і добросовісності.

Розширення кола обов'язків платників податків, а також законодавче закріплення критеріїв добросовісної поведінки може спричинити ускладнення становища платників податків, тому поряд з цим потрібно запроваджувати необхідні компенсатори, які дадуть змогу забезпечити баланс приватного та публічного інтересу, а також захист прав платників податків. На наше переконання, одним із найважливіших механізмів досягнення цього балансу є законодавче закріплення принципу презумпції добросовісності платників податків, за яким поведінка платника податків буде вважатися добросовісною, якщо податковими органами не буде доведено зворотнє.

Про необхідність застосування презумпції добросовісності у праві говорить і О. Рогач, який наводить такі аспекти її застосування:

- 1) всі дії, які вчиняє суб'єкт правовідносин, апріорі є добросовісними;
- 2) всі сумніви, протиріччя і неясності актів законодавства повинні трактуватися на користь суб'єкта правовідносин;
- 3) на учасника правовідносин не можна накладати додаткові обов'язки, не передбачені законодавством;
- 4) вирішення питання «добросовісності» чи «недобросовісності» суб'єкта правовідносин повинен здійснювати лише суд, а не будь-який інший орган державної влади;
- 5) при виникненні спору (не)«добросовісність» суб'єкта повинна перевірятися у кожному конкретному випадку;
- 6) при судовому спорі щодо «недобросовісності» суб'єкта правовідносин, обов'язок доказування «недобросовісності» такого суб'єкта лежить на протилежній стороні [3, с. 230].

Повністю погоджуючись із наведеним вище, констатуємо, що частина вказаних положень вже імплементована в податкове законодавство, а інші, які ще на цей час не закріплені в ньому, ми пропонуємо запровадити.

Принцип презумпції добросовісності платника податків може входити у певне протиріччя з концепцією розумної обачності платника податків.

Як зазначає Н. Блажівська, у науці, так і на практиці наголошується на необхідності використання доктрини належної податкової обачності (*doctrine of tax due diligence*) як законної передумови отримання податкової вигоди, з якої випливає, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності при виборі контрагента. Відтак, «обачний» платник ПДВ в Україні перед учиненням правочину має принаймні, але не тільки, перевірити свого контрагента на предмет податкової «добросовісності» за доступними базами даних, так само як і бути готовим навести докази на підтвердження обґрунтованості вибору контрагента тощо [4, с. 26-27].

Разом з тим, норми чинного законодавства не передбачають відповідний обов'язок платника податків щодо будь-якої додаткової перевірки своїх контрагентів. Не визначено, які саме відомості про свого контрагента платник податків повинен перевірити, для того, щоб відповідати доктрині належної податкової обачності. Встановлення такого обов'язку судами під час розгляду податко-

вих спорів без відповідного нормативного закріплення не узгоджується з визначенням частиною 1 статті 19 Конституції України правовим порядком і примушує платника податків робити те, що в законі не передбачено.

Не відкидаючи наявності сенсу у використанні доктрини «розумної обачності» для захисту інтересів держави, ми вважаємо, що слід у законодавстві врегулювати, які саме дії господарюючий суб'єкт зобов'язаний зробити для того, щоб підтвердити добросовісність і обачність своєї поведінки. Такі обов'язки не мають бути надмірно обтяжливими, повинні передбачати здійснення доступних для платника кроків, зокрема перевірки наявності факту державної реєстрації юридичної особи чи фізичної особи-підприємця в контрагента, наявності повноважень у особи, яка укладає відповідний правочин, у відносинах зі сплати ПДВ – перевірка факту реєстрації платником ПДВ. Певні можливості для більш глибокої перевірки контрагентів дають такі онлайн-ресурси як YouControl та Opendatabot, але їх використання для платника податків є диспозитивним, як один із елементів власного добровільного комплаєнсу з метою зниження податкових ризиків. Зі свого боку, податкові органи наділені значно більшим арсеналом повноважень для встановлення фактів, які можуть свідчити про незаконність діяльності того чи іншого контрагента. Певний прояв здійснення таких функцій податковими органами проявляється при формуванні переліку ризикових контрагентів. Однак, на сьогодні неординарними є ситуації, коли до такого переліку потрапляють і добросовісні платники податків, про що свідчить значна кількість судових рішень, якими відповідні дії податкових органів визнаються протиправними. Тому, сама по собі наявність господарських операцій з контрагентами, які внесені до переліку ризикових, не може бути підставою для притягнення платника податків до юридичної відповідальності без встановлення з його боку фактів протиправної і недобросовісної поведінки. Як слушно заявляють науковці, великі проблеми в процесі адміністрування податків виникають у зв'язку з тим, що податкові органи не визнають принцип персональної відповідальності платника за допущені ним порушення і дуже часто за порушення податкового законодавства, допущені одним платником, до юридичної відповідальності притягується зовсім інший суб'єкт [5, с. 124].

У судовій практиці вирішення податкових спорів суди займали доволі суперечливу позицію з цього приводу, однак, на наше переконання, слід погодитися з підходом, відображеним у свій час в ухвалі ВАСУ від 09.10.2013 р. по справі № К/9991/55706/12, відповідно до якого поняття «добросовісний платник», яке вживається у сфері податкових правовідносин, не передбачає виникнення в нього додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування, а саме: платник не наділений повноваженнями податкового контролю для виконання функцій, покладених на податкові органи, а тому не може володіти інформацією відносно виконання контрагентом податкових зобов'язань. А відтак, за умови невстановлення податковим органом наявності замкнутої схеми руху коштів, яка б могла свідчити про узгодженість дій позивача та його постачальників для одержання товариством незаконної податкової вигоди, останнє не може зазнавати негативних наслідків через діяння інших осіб, що перебувають поза межами його впливу [6].

Правознавці наголошують на тому, що останні тенденції судової практики в податкових спорах свідчать про її суттєві зміни. Так, спостерігається збільшення випадків керування судами доктриною презумпції добросовісності платника податків, встановлення ділового характеру відносин із контрагентами і, відповідно, є великий відсоток задоволення позовів про скасування рішень контролюючих органів, що є безперечно позитивним моментом [7, с. 187].

Висновок. На наше переконання, презумпція добросовісності платника податків повинна мати пріоритет над доктриною належної обачності, адже вона кореспондується зі встановленим у адміністративному судочинстві обов'язком доказування суб'єктом владних повноважень правомірності свого рішення. Такий підхід також узгоджується і з принципом презумпції правомірності рішень платників податків, необхідність застосування якої не ставиться під сумнів. Дотримання цього підходу сприятиме зміцненню довіри між державою та платниками податків, підвищенню стабільності податкової системи й формуванню справедливих відносин у податковій сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бакалінська О.О. Категорія «добросовісність» у цивільному праві України. *Часопис Київського університету права*. 2011. № 4. С. 200–203. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkup_2011_4_51.
2. Греца Я.В. Добросовісна поведінка платника податків – декларативний принцип чи імперативний обов'язок? Електронне наукове видання «Порівняльно-аналітичне право», 2025. № 04. С.184–188. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/338584>.
3. Рогач О.Я. Зловживання правом: теоретико-правове дослідження. Ужгород: Ліра, 2011. 368 с.
4. Блажівська Н. Податково-правові доктрини в судовій практиці США. *Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети*: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С. 23–35.

5. Греца С.М., Бисага Ю.М., Ярема В.І., Сідак М.В., Греца Я.В. Правове регулювання адміністрування ПДВ в Україні: монографія. Ужгород: видавничий дім «Гельветика», 2016. 200 с.
6. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 09.10.2013 р. по справі № К/9991/55706/12. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33998388>.
7. Чиняєва О. Висновки Верховного Суду в контексті судових доктрин у податкових спорах. *Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети*: збірник матеріалів II науково-практичної конференції. Київ, 4-5 липня 2019 року. С. 186–189.