

4. Bignami F. (2016). Regulation and the Courts: Judicial Review in Comparative Perspective. *Comparative Law and Regulation: Understanding the Global Regulatory Process*. Pp. 275-304. - <https://doi.org/10.4337/9781782545613.00022>.
5. Boymans P., Eliantonio M. (2013). Europeanization of Legal Principles? The Influence of the CJEU'S Case Law on the Principle of Legitimate Expectations in the Netherlands and the United Kingdom. *European Public Law*, 19: 4. 715–738.
6. Cassese S. (2017). The Administrative State in Europe, *The Max Planck Handbooks in European Public Law, 1: The Administrative State*. Oxford University Press. xi + 900 p. 57–98.
7. Chiti E., Mattarella B.G. (2011). Global Administrative Law and EU Administrative Law. Relationships, Legal Issues and Comparison. Heidelberg: Springer. xiii + 409.
8. De Ambrosis Vigna A., Kijowski D. R. (2018). The Principle of Legitimate Expectations and the Protection of Trust in the Polish Administrative Law. *Białostockie Studia Prawnicze*, 23:2. 39–52. - DOI: 10.15290/bsp.2018.23.02.03.
9. Heuschling L. (2017). The Complex Relationship between Administrative Law and Constitutional Law. A Comparative and Historical Analysis. *The Max Planck Handbooks in European Public Law, 1: The Administrative State*. Oxford University Press. xi + 900 p. 493–556.
10. Jans J.H., de Lange R., Prechal S., Widdershoven R.J.G.M. (2007). Europeanisation of Public Law. Europa Law Publishing. Groningen. 418 p.
11. Krygier M. (2015). Rule of Law (and Rechtsstaat). *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*. Second Edition. 780–787. <http://dx.doi.org/10.1016/B978-0-08-097086-8.86105-X>.
12. Kunnecke M. (2007). Tradition and Change in Administrative Law, an Anglo-German Comparison. Springer-Verlag Berlin: Heidelberg. 266 p.
13. Nolte, G. (1994). General Principles of German and European Administrative Law: A Comparison in Historical Perspective. *The Modern Law Review*, 57:2. 191–212.
14. Otis L., Boulanger-Bonnely J. (2019). The protection of legitimate expectations in global administrative law. *Law for Social Justice. International Labour Office*. Geneva. 395–438.
15. Pech L. (2009). The Rule of Law as a Constitutional Principle of the European Union. *NYU Jean Monnet Working Papers no. 04/09*. 79 p.
16. Quinot G. (2004). Substantive Legitimate Expectations in South African and European Administrative Law. *German Law Journal*, 5. 65–85.
17. Reynolds P. (2011) Legitimate Expectations and the Protection of Trust in Public Officials. *Public Law*, 2011. 330–352.
18. Usher J. A. (1998). General Principles of EC Law. London: Longman. 167 p.
19. Wollenschläger F. (2017). Constitutionalisation and deconstitutionalisation of administrative law in view of Europeanisation and emancipation. *Review of European Administrative Law (REALaw)*, 10:1. 7–79. - <https://doi.org/10.7590/187479817X14945955771975>.

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2020.4.1.37>

ПРИНЦИП НАЛЕЖНОЇ ОБАЧНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ Й СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ КРАЇН ЄС ТА УКРАЇНИ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

Віктор Мороз

здобувач юридичного факультету
Національного авіаційного університету,
керуючий партнер
Адвокатського об'єднання «Супрема Лекс»
ORCID ID: 0000-0002-7070-0104

Анотація. Стаття присвячена питанням порівняльного аналізу податкового законодавства й судової практики країн ЄС та України в аспекті принципу належної обачності. У межах статті досліджено поняття податкового адміністрування, проблематику податкового адміністрування в країнах ЄС та Україні, визначено сутність принципу належної обачності, проаналізовано проблеми застосування принципу належної обачності в судових справах у країнах ЄС і вітчизняній судовій практиці в Україні та перспективи розвитку вітчизняного законодавства з метою уникнення наявних ризиків застосування принципу належної обачності. Крім того, у статті встановлено, 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. Більш того, проаналізовано регламентацію принципу належної обачності в законодавстві країн ЄС у порівнянні з вітчизняним регулюванням цього принципу в Україні та вироблено рекомендації щодо усунення прогалин у правовому регулюванні принципу належної обачності у вітчизняному законодавстві України. За результатами дослідження обґрунтовано необхідність дотримання балансу між принципом належної обачності й принципами пропорційності та ефективності шляхом заборони процедурних правил, які б унеможливили здійснення прав, якими наділяється платник податків.

Ключові слова: принцип належної обачності, податкове адміністрування, судові доктрини, податковий кредит, податкові спори, суд ЄС, ЄСПЛ.

THE PRINCIPLE OF DUE DILIGENCE IN TAX LEGISLATION AND JUDICIAL PRACTICE OF EU COUNTRIES AND UKRAINE: COMPARATIVE ANALYSIS

Viktor Moroz

Applicant at the Faculty of Law

National Aviation University,

Managing Partner

Law Firm "Suprema Lex"

ORCID ID: 0000-0002-7070-0104

Abstract. The article is devoted to the issues of comparative analysis of tax legislation and case law of the EU and Ukraine in terms of the principle of due diligence. The article examines the concept of tax administration, tax administration in the EU countries and Ukraine, identifies the essence of the principle of due diligence, analyzes the application of due diligence in litigation in the EU and domestic case law in Ukraine and prospects for the development of Ukrainian legislation to avoid existing risks the principle of due diligence. In addition, 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 showed due diligence and caution and he was not aware of the abuse of his counterparties. Moreover, the regulation of the principle of due diligence in the legislation of the EU countries in comparison with the domestic regulation of Ukraine of this principle is analyzed and recommendations are made to eliminate gaps in the legal regulation of the principle of due diligence in the domestic legislation of Ukraine. The results of the study substantiate the need to strike a balance between the principle of due diligence and the principles of proportionality and efficiency by prohibiting procedural rules that would make it impossible to exercise the rights conferred on taxpayer.

Key words: the principle of due diligence, tax administration, judicial doctrines, tax credit, tax disputes, EU court, ECtHR.

ZASADA DUE DILIGENCE W PRAWIE PODATKOWYM I PRAKTYCE SĄDOWEJ KRAJÓW UE I UKRAINY: ANALIZA PORÓWNAWCZA

Viktor Moroz

student Wydziału Prawa

Narodowego Uniwersytetu Lotniczego,

partner zarządzający

Stowarzyszenia Adwokackiego „Suprema Lex”

ORCID ID: 0000-0002-7070-0104

Adnotacja. Artykuł został poświęcony zagadnieniom analizy porównawczej prawa podatkowego i praktyki sądowej krajów UE i Ukrainy w aspekcie zasady due diligence (należytej staranności). W artykule zbadano pojęcie administracji podatkowej, problematykę administracji podatkowej w krajach UE i na Ukrainie, określono istotę zasady due diligence, przeanalizowano problemy stosowania zasady należytej staranności w sporach sądowych w krajach UE i krajowych praktykach sądowych na Ukrainie oraz perspektywy rozwoju prawa krajowego w celu uniknięcia istniejącego ryzyka stosowania zasady należytej staranności. Ponadto artykuł stwierdza, że istotą zasady (doktryny) należytej staranności jest to, że podatnik – kupujący – nie ponosi odpowiedzialności w postaci pozbawienia prawa do ulgi podatkowej lub kosztów nadużyć podatkowych dostawcy lub jego kontrahentów tylko wtedy, gdy dołożył należytej staranności i ostrożności oraz nie był świadomy nadużyć swoich kontrahentów. Ponadto przeanalizowano regulacje zasady due diligence w prawie krajów UE w porównaniu z krajowymi regulacjami tej zasady na Ukrainie i opracowano zalecenia dotyczące usuwania luk w regulacji prawnej zasady due diligence w prawie krajowym Ukrainy. Na podstawie wyników badania uzasadniona jest potrzeba zachowania równowagi między zasadą należytej staranności a zasadami proporcjonalności i skuteczności poprzez zakazanie zasad proceduralnych, które uniemożliwiałyby wykonywanie praw przysługujących podatnikowi.

Słowa kluczowe: zasada należytej staranności, administracja podatkowa, doktryny sądowe, ulga podatkowa, spory podatkowe, Trybunał Sprawiedliwości UE, ETPC.

Вступ. Забезпечення балансу між належним виконанням функцій держави та приватними інтересами реалізується через принципи регулювання податкових відносин. Ключове місце в системі податкового права посідає податкове адміністрування, яке загалом являє собою процедуру реалізації прав та обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань.

Актуальність теми зумовлена об'єктивними процесами трансформації податкового законодавства як основи функціонування податкової системи шляхом її гармонізації із законодавством Європейського Союзу.

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.

Основна частина. Сутність принципу (доктрини) належної обачності полягає в 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 та обережність і йому не було відомо про зловживання своїх контрагентів.

Варто зауважити, що для України необхідність застосування принципу належної обачності безпосередньо впливає з рішення Європейського суду з прав людини «Булвес» АД проти Болгарії», у якому зазначено, що платник податку на додану вартість не має нести відповідальність за зловживання, учинені його постачальником, якщо він не знав про такі зловживання й не міг про них знати. Виходячи із цього, актуальним видається здійснення порівняльного аналізу податкового законодавства й судової практики країн ЄС та України в аспекті застосування принципу належної обачності з метою вдосконалення законодавства України.

Побудова й функціонування ефективної системи податкового адміністрування та розвитку податкового законодавства, у тому числі й аналіз реалізації судової доктрини належної обачності, 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, С. Овсяннікова, І. Решетникова, Д. Толкачева, М. Шифмана, Л. Нані, Р. Фахутдінова, Н. Остроумова, В. Попова, Є. Трішиної та інших. Однак, попри велику кількість публікацій, що стосуються цієї теми, залишається чимало дискусійних питань, зумовлених насамперед юридичною практикою.

Метою статті є дослідження перспектив розвитку податкового законодавства й пошук шляхів підвищення ефективності системи податкового адміністрування з урахуванням особливостей застосування принципу належної обачності в країнах ЄС та Україні. Дослідження здійснено із застосуванням загальнонаукового діалектичного методу, а також таких спеціальних методів наукового пізнання, як метод матеріалістичної діалектики, який використаний з метою з'ясування сутності розглянутих відносин, закономірностей та особливостей їх функціонування, і порівняльно-правовий метод – порівняльний аналіз окремих положень нормативно-правових актів і судової практики України й нормативної бази та судової практики ЄС в аспекті застосування принципу належної обачності.

Основою імплементації принципу належної обачності в законодавство країн ЄС є правило солідарного зобов'язання (joint liability rule), закріплене в Шостій Директиві ЄС (Sixth Council Directive 77/388/EEC..., www).

Це правило встановлює, що якщо платник податків, який вступає в договірні відносини з потенційним постачальником, знав або повинен був усвідомлювати, що ця особа не нарахує та не сплатить податок, такий платник податків у силу зловживання правом несе ризики втрати права на кредит за податком на додану вартість. Тобто сам факт несплати ПДВ продавцем не є підставою для відмови покупцю в нарахуванні податкового кредиту та не може свідчити про зловживання правом. Виключно обізнаність покупця про несплату податку продавцем може слугувати підставою для неврахування податкового кредиту (Сергєєв, 2017: 111–122).

На підставі зазначеного правила солідарного зобов'язання окремі країни ЄС імплементували у внутрішнє законодавство спеціальні норми щодо реалізації принципу належної обачності.

Так, наприклад, 15.08.2001 німецький законодавець прийняв Закон «Про заходи щодо боротьби з ухиленням від сплати ПДВ та інших податків» (Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen..., www), який передбачає введення окремої статті 25d) в закон про ПДВ, що передбачає механізм отримання податкового вирахування при недобросовісних діях контрагента, а також унесення наступних змін до Податкового кодексу ФРН і законів, що регулюють окремі види податків (Rechtsanwalt in Siegen gesucht?...www):

- прищвидшення обміну інформацією між державними органами про здійснення платником податків певних видів діяльності;
- забезпечення сплати ПДВ гарантіями, що не призводить до втрати ліквідності підприємств під час перевірки їх належної обачності;
- запровадження як адміністративної, так і кримінальної відповідальності за несплату або неповну сплату ПДВ внаслідок не проявлення належної обачності й зловживання правом;
- уведення окремих процесуальних положень, якими передбачено спеціальний контроль за платниками податків у зв'язку зі здійсненням операцій, що є предметом ПДВ. Зокрема, передбачається допуск посадових осіб податкових органів на територію платника податків з витребуванням необхідних документів, а також можливістю ініціювання виїзної податкової перевірки у звичайному порядку за наявності ознак несплати ПДВ внаслідок зловживання правом;
- удосконалення обміну інформацією з іноземними податковими органами.

Німецький закон «Про податок на додану вартість» сьогодні містить окрему статтю 25d), присвячену потенційній відмові в застосуванні податкового кредиту з ПДВ покупцю при придбанні товарів у недобросовісного контрагента. Цією статтею передбачено, що платник податків несе відповідальність за несплату податку постачальником, який не сплатив податок або позбавив себе можливості сплатити цей податок, якщо платник податків знав або повинен був знати про таку несплату, проявляючи належну обачність звичайного підприємця.

Про знання або необхідність знання про несплату податку може свідчити, зокрема, установлення платником податків або його продавцем ціни нижче ринкового рівня. Тим не менше ця презумпція не застосовується, якщо платник податків обґрунтує застосування цієї ціни в його підприємницькій діяльності.

Зазначені норми застосовуються в судовій практиці, яка широко відома в Німеччині як «карусельні схеми». «Карусельна схема» передбачає реалізацію товару в ланцюгу взаємопов'язаних фірм, частина з яких

розташована в інших країнах ЄС, у результаті чого вартість товару суттєво збільшується. При цьому в ланцюгу фірм можуть бути присутні фірми-одноденки, які не сплачують ПДВ, але виставляють рахунок-фактуру покупцю, що дає останньому змогу вимагати вирахування вхідного ПДВ. Однак іноді як покупці товарів, що реалізуються в межах «карусельних схем», виступають добросовісні платники податків, яким податкові органи відмовляють у прийнятті до вирахування ПДВ на підставі того, що платники податків вступили у відносини з фірмами-одноденками (Ahnungslos im Umsatzsteuerkarussell, www). Німецькі суди, ураховуючи рішення Європейського суду з прав людини (BFH..., www), виносять рішення, відповідно до яких добросовісні платники податків, які не знали та не могли знати про факт недобросовісності постачальника, не можуть бути позбавлені прав на вирахування вхідного ПДВ. При цьому право на вирахування може бути реалізовано лише в тому випадку, якщо покупець здійснив усі залежні від нього заходи щодо встановлення факту відсутності податкових порушень з боку продавця. Крім того, суди доходять висновку, що вирахування з ПДВ може бути прийнято навіть у тому випадку, якщо продавець не є юридичним власником речі та мав намір протиправно продати товар ще раз іншому покупцю, тобто поставка має місце поза залежністю від протиправного умислу продавця. Податкові органи, у свою чергу, зазначають, що в кожному конкретному випадку необхідна перевірка того, чи знав покупець або повинен був знати про недобросовісне виконання податкових зобов'язань продавцем.

Ураховуючи те, що одним із принципів ЄС є «свобода переміщення товарів», з метою спрощення процедур оподаткування на території ЄС запроваджено єдину систему оподаткування ПДВ. Тому законодавство більшості країн ЄС в аспекті застосування принципу належної обачності містить норми, аналогічні проаналізованим нормам законодавства ЄС, побудовані на положеннях Шостої Директиви ЄС. Однак правозастосування податкового законодавства в країнах ЄС породжує різні спірні питання, відповіді на які містить судова практика Суду ЄС і ЄСПЛ.

Зокрема, ще з 2003 року з метою боротьби з ухиленням від сплати податків Великобританія змінила законодавство щодо податку на додану вартість і запровадила згадане вище правило солідарного зобов'язання сплати ПДВ постачальника та покупця, якщо під час поставки особа знає чи має достатні підстави передбачати, що ПДВ повністю або частково при поточній, або будь-якій попередній, або наступній поставці не було або не буде сплачено. При цьому особа презюмується такою, що знає, що ПДВ не було або не буде сплачено, якщо ціна товару нижче нижньої ціни, яку можна розумно очікувати на ринку, або нижче ціни будь-якої попередньої поставки цих товарів. Презумпція може бути спростована доведенням того, що низька ціна є результатом обставин, які не пов'язані з несплатою ПДВ. Однак 53 британські компанії вважали, що такий закон не відповідає нормам права ЄС та оскаржили його до Суду ЄС, який, у свою чергу, у травні 2006 року прийняв рішення, що британський закон не суперечить законам ЄС, однак солідарний обов'язок зі сплати податку повинен виникати, тільки якщо податковий орган доведе, що компанія знала або могла знати про несплату податку будь-ким із ланцюгу постачальників і виключно за умови, що платник податків мав можливість отримати таку інформацію без спеціальних зусиль.

Ще двома прецедентними рішеннями Суду ЄС є рішення у спорах *Axel Kittel v. Belgian State* та *Belgian State v. Recolta Recycling SPRL*, за результатом розгляду яких встановлено правило, що податковий орган повинен довести той факт, що платник податків безпосередньо брав участь у недобросовісній схемі, тобто знав або повинен був знати про наявність таких порушень через об'єктивні причини.

Також цікавим є рішення Суду ЄС у справі *Teleos PLC and Others*, у якому Суд ЄС зазначив, що виявлення дефектів у первинних документах, наданих платником податків, не є доказом його недобросовісності.

У свою чергу, на відміну від законодавства країн ЄС і європейської судової практики, в Україні більш правильно буде вести мову не про принцип належної обачності, а про принцип об'єктивного поставлення, за якого передбачається відмова у визнанні права на податкову вигоду в силу факту недобросовісності постачальника незалежно від вини платника податків.

Підтвердженням цієї тези можуть слугувати висновки, викладені в Постанові Верховного Суду від 25 вересня 2019 року у справі № 823/530/15, у межах якої 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.

Аналогічних висновків дійшов Верховний Суд і в Постанові від 5 березня 2020 року у справі № 826/9368/15, у межах якої зроблено висновок, що про відсутність реального характеру операції може свідчити фактична неможливість виконання договору через відсутність у контрагента матеріальних активів, працівників відповідної кваліфікації, основних засобів, виробничих потужностей.

Історичною передумовою саме такої реалізації принципу належної обачності у вітчизняній судовій практиці стала правова позиція Судової палати 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, висловлена в Постанові 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 (Блажко..., www).

Скасовуючи ухвалу Вищого адміністративного суду України, Верховний Суд України в зазначеній справі 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 – 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 допустили 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, продавець та їхні постачальники працювали в одному сегменті ринку, у якому існують налагоджені стабільні зв'язки й учасники якого обізнані стосовно один одного».

Однак, урахувавши необхідність гармонізації законодавства України з нормами законодавства ЄС, 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 (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 контролюючий орган не доведе, що платник діяв нерозумно, недобросовісно й без належної обачності. Тобто, як бачимо, пропонується європейський варіант реалізації принципу належної обачності, за якого саме податкові органи повинні довести, що платник податків знав та за обставинами справи не міг не знати про дефекти оподаткування угод у ланцюгу постачання.

Крім того, варто зауважити, що існує 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) учинення 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 й 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 було встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та злагодженість дій між ними.

Більше 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 уважає 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 вказані не містять у собі встановлених обставин, які б свідчили про невиконання контрагентами своїх договірних зобов'язань саме по господарських відносинах з позивачем, або обставин, які б свідчили про фіктивність (нереальність) господарських операцій між указаними суб'єктами господарської діяльності.

Також Верховний Суд у справі від 3 листопада 2020 року № 804/16596/15 висловив думку, що 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. Порухення певним постачальником 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 законодавства щодо формування податкового кредиту, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг)) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема, у вигляді позбавлення права на формування податкового кредиту за можливу неправомірну діяльність його контрагентів за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагентів і злягодженість дій між ними.

Натомість основною проблемою реалізації принципу належної обачності в законодавстві України 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 дотримані податкові зобов'язання.

Висновки. 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 статті 61 Конституції України. Для реалізації цих цілей убачається за можливе запозичити напрацювання законодавства країн ЄС щодо імплементації в них Шостої Директиви ЄС, зокрема запозичення законодавчих новел законодавства ФРН і Великобританії в аспекті реалізації принципу належної обачності, а також судової практики Суду ЄС і висновків, викладених у рішеннях ЄСПЛ. Застосування принципу належної обачності має забезпечувати дотримання принципів пропорційності й ефективності шляхом заборони процедурних правил, які б унеможливили здійснення прав, якими наділяється платник податків.

Список використаних джерел:

1. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML>.
2. Сергеев С.В. Концепция должной осмотрительности в германском и российском праве. *Вопросы российского и международного права*. 2017. Том 7. № 2А. С. 111–122.
3. Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz StVBG. URL: http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGB1&start=//%255B@attr_id=%2527bgbl101s3922.pdf%2527%255D#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl101s3922.pdf%27%5D__1478636102357.
4. Rechtsanwalt in Siegen gesucht? Rechtsanwälte Kotz aus Kreuztal! URL: <http://www.ra-kotz.de/umsatzsteuermissbrauch.htm> <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML>.
5. Ahnungslos im Umsatzsteuerkarussell. URL: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/rechtsteuern/internationaler-betrug-ahnungslos-im-umsatzsteuerkarussell-14555.html>.
6. BFH, 19.04.2007. VR 48/04. URL: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=19.04.2007&AktENZEICHEN=V%20R%2048/04>.
7. Блажко Р. Доктрина належної обачності і обережності. URL: <https://taxua.blogspot.com/2012/03/nalezna-obachnist-i-oberezhnist.html>.

References:

1. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML>.
2. Sergeev S.V. *Konceptiya dolgnoi osmotritelnosti v germanskom i rossijskom prave* // *Voprosi rossijskogo i mejdunarodnogo prava*. 2017. Tom 7. № 2А. P. 111–122 [In Russian].
3. Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz StVBG. URL: http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGB1&start=//%255B@attr_id=%2527bgbl101s3922.pdf%2527%255D#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl101s3922.pdf%27%5D__1478636102357/
4. Rechtsanwalt in Siegen gesucht? Rechtsanwälte Kotz aus Kreuztal! URL: <http://www.ra-kotz.de/umsatzsteuermissbrauch.htm> <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML/>
5. Ahnungslos im Umsatzsteuerkarussell. URL: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/rechtsteuern/internationaler-betrug-ahnungslos-im-umsatzsteuerkarussell-14555.html/>
6. BFH, 19.04.2007. VR 48/04. URL: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=19.04.2007&AktENZEICHEN=V%20R%2048/04/>
7. Blazhko R. *Doktrina nalezhnoi obachnosti i oberezhnosti*. URL: <https://taxua.blogspot.com/2012/03/nalezna-obachnist-i-oberezhnist.html> [In Ukrainian].