

## **ДОБРОСОВІСНІСТЬ І ОПТИМІЗАЦІЯ ПРИ СПЛАТІ ПОДАТКІВ**

*Розглянуто питання впливу добросовісного використання прав та здійснення обов'язків суб'єктами податкової процедури на концепцію податкової оптимізації.*

**Ключові слова:** добросовісність намірів, злий умисел, оптимізація та мінімізація податкових зобов'язань.

*Рассматривается вопрос влияния добросовестной использования прав и осуществления обязанностей субъектами налоговой процедуры на концепцию налоговой оптимизации.*

**Ключевые слова:** добросовестность намерений, злой умысел, оптимизация и минимизация налоговых обязательств.

*In this article the problem of influencing a diligent usage of the rights and realization of responsibilities of the subjects of a tax procedure on the concept of a tax optimization is considered in the article.*

**Key words:** honesty of intentions, bad motive, optimization and minimization of tax obligations

Трансформаційні процеси в економіці України обумовлюють необхідність пошуку ефективних управлінських рішень в різних соціально-економічних системах. З урахуванням сучасних тенденцій особливого значення набуває питання сплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

Актуальність даної теми полягає у тому, що сучасні дослідження в галузі податкового права звертають увагу до основоположних понять, що становлять базові теоретичні й методологічні основи права. Одним з таких понять є поняття добросовісності. Зокрема на це звертають увагу А.В. Бризгалін, С.Г. Пепеляєв, М.П. Кучеряненко, Г.П. Толстопятенко та ін.

---

© МАЦЕЛИК Михайло Олексійович – кандидат юридичних наук, доцент, завідувач кафедри Національного університету Державної податкової служби України

© ПРИГОЦЬКИЙ В'ячеслав Анатолійович – здобувач НУ ДПСУ

Добросовісність (*bona fides*) була відома ще римському праву, у якому вона протиставлялася злому наміру (*dolus malus*). У теоретичному плані вона означає такий суб'єктивний стан особи під час вчинення нею юридичних дій, при якому вона усвідомлює необхідність сумлінності і чесності при здійсненні нею прав та виконанні обов'язків. При цьому, що у особи немає підстав вважати дію неправомірною, а також немає підстав здатних її змусити від дії відмовитися.

При оцінці юридичних наслідків дій особи її суб'єктивний стан приймається до уваги і значно видозмінює наслідки дій для добросовісної особи, порівняно з недобросовісною.

Добросовісність платника податків полягає у тому, що він повинен виключно за своєю волею дотримуватись чинного законодавства як загального, так і податкового. Таке визначення впливає з того, що платник не має прямої особистої зацікавленості в сплаті податків, оскільки, добросовісно сплативши податок не отримує від держави додаткових суб'єктивних прав. Ознака безповоротності оподаткування свідчить про відсутність еквівалентного характеру в майнових відносинах, регульованих податковим правом.

Тобто добросовісність, як принцип розглядається як межа добровільного виконання своїх обов'язків.

При цьому, як вважає Ємельянов В.І., особу варто вважати добросовісною у тому випадку, коли вона діє без наміру заподіяти шкоду іншій особі, а також не допускає легковажності (самовпевненості) і недбалості стосовно можливого заподіяння шкоди<sup>1</sup>.

Метою цієї статті є дослідження впливу добросовісного застосування законодавства суб'єктами податкової процедури на юридичні наслідки апеляційного адміністративного узгодження податкових зобов'язань платників податків.

Предметом розгляду у цій статті є питання фактичного умисного застосування/незастосування платниками податків принципу добросовісності під час оптимізації податкових відрахувань.

Як фундаментальний принцип оподаткування в Україні добросовісність не згадується ні в системо-утворюючому податковому Законі України «Про систему оподаткування» зокрема, ні у податковому законодавстві взагалі. У законодавстві України правовий принцип добросовісності зустрічається, наприклад, у ряді конвенцій про уникнення подвійного оподаткування в частині незастосування преференційних норм, які створюють зобов'язання тільки для отримання преференцій у формі зменшення ставок оподаткування<sup>2</sup>.

При цьому відсутність легального визначення та меж застосування категорії «добросовісність» не значить, що платники податків можуть оптимізувати податкові відрахування не урахувавши добросовісності своєї поведінки щодо інтересів держави.

Щодо добросовісності намірів та відповідно їм законності чи незаконності оптимізації (мінімізації) податкових відрахувань, то, як підкреслює С. Погребняк: «Дослідження цього питання дає можливість стверджувати, що юридична категорія «добросовісність», як загальний правовий принцип, являючись правилом найбільш загального характеру, має моральну природу. Вона являє собою стан чесності, сумління, порядності, передбачає переконаність у необхідності ретельного виконання соціальних обов'язків, повагу до інших, нездатність до низьких вчинків»<sup>3</sup>.

Тому з позицій чинного законодавства взагалі, і податкового зокрема, зміст поняття «добросовісність» носить поки-що оціночний (моральний) характер і

при виникненні спору конкретизується в процесі застосування судом тих або інших норм закону.

Судовою системою принцип добросовісності використовується при розгляді певних категорій податкових справ. Так, Верховним Судом України зроблено висновок щодо зловживання правом при здійсненні податковій оптимізації оподаткування прибутку через збиткові продажі. Судом у Постанові від 26.11.02 у справі № 20-6/030<sup>4</sup> не заперечується можливість формування валових витрат при збиткових продажах. Але судом врахований факт збитковості торгових операцій при купівлі товару і його продажу в один день при значно зниженні ціни. У мотивувальній частині ВСУ вказав на відсутність мети отримання прибутку під час придбання товару, як основної умови валових витрат. Отже, для кваліфікації дій особи важливо яку саме економічну мету переслідував платник податків купуючи і продаючи товар. Тому на думку суду при здійсненні цієї операції мала місце податкова оптимізація (фактично ухилення) без добросовісного дотримання норм податкового законодавства.

Тож в податкових правовідносинах дії платника податків, пов'язані з укладенням і виконанням цивільно-правових договорів, можуть розцінюватися з позицій мети і відношення платника податків до можливих порушень податкового законодавства його контрагентом. Тобто податкова вигода може бути визнана необґрунтованою, якщо податковим органом буде доведено, що платник податків діяв без належної обачності й обережності і йому повинно було бути відомо про порушення прав іншої особи (держави).

У галузі податкових відносин діє презумпція невинуватості та добросовісності платника: «*Vona fides semper praesumitur, nisi malam fidem adesse probetur* – якщо не доказаний злий умисел, завжди передбачається добросовісність»<sup>5</sup>. При цьому правозастосовні органи не повинні тлумачити поняття «добросовісний платник податків» у ракурсі покладання на нього додаткових обов'язків, не передбачених законодавством.

О.Н. Горбунова стверджує, що презумпція добросовісності платника податків не зводиться тільки до презумпції невинуватості. Самий істотний прояв цієї презумпції – у підходах до визначення податкової бази<sup>6</sup>.

Ця теза видається справедливою, оскільки законодавець у пп.1.20.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» чітко вказує, що «звичайною вважається ціна товарів, визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін».

На відміну від податкового законодавства України питання презумпції невинуватості платника податків детально висвітлено у Податковому кодексі Російської Федерації, у ч.1 ст.108.

Ухилення від сплати податків нерідко відбуваються через надання угодам й операціям такого «зовнішнього вигляду», що приводить до зниження або взагалі звільнення від податкових зобов'язань. Тому міра добросовісності оцінюється також і при визначенні сутності укладених платником податків угод, характеру діяльності платника податків тощо.

Тобто існує тісний зв'язок між добросовісністю та принципом превалювання сутності документу над його юридичною формою.

Застосування цього принципу дає можливість зловживання своїми правами податковим органам під час дослідження та оцінки договірних відносин плат-

ників. З метою обмеження таких зловживань у законодавстві були скасовані права податківців щодо безспірного порядку списання коштів платників.

Як одна із засад законодавства добросовісність вперше закріплена в п.6 ч. 1 ст.3 Цивільного кодексу 2003 року. Кодекс адміністративного судочинства також до одного із принципів оцінки рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень (п. 5 ч. 3 ст. 2) відносить добросовісність їх дій. Принциповою умовою господарювання за Господарським кодексом є добросовісна конкуренція.

В правових системах західних країн принцип добросовісності (наприклад, в англосаксонському праві він відомий як *Good faith*, у німецькому – як *Treu und Glauben*) розглядається як певне стримування егоїзму в юридичних відносинах, фактор, що дозволяє боротися з такими формами поведінки, які відповідають букві права, але порушують його дух, а також перешкоджають використанню норм й інститутів права з метою, які переслідують право<sup>7</sup>.

Конституційний Суд України у резолютивній частині рішення від 01.12.04 № 18-рп/2004 у справі № 1-10/2004 (про охоронюваний законом інтерес) серед іншого зазначив, що добросовісність є однією із загальноправових засад.

В Російській Федерації юридичний зміст принципу добросовісності викладено на рівні судової влади. Так, Федеральний Арбітражний Суд Північно-Кавказького округу в Постанові від 18.09.08 у справі № А53-21556/2008 визнав, що, оскільки інспекція не представила доказів, що свідчать про те, що товариство не виявило належної обачності й обережності при виборі контрагентів, довід про добросовісність платника є необґрунтованим.

В Україні на рівні судової влади існують різні точки зору на питання добросовісності. Так, не вказуючи на добросовісність платника податку, але фактично її визнаючи Вищий адміністративний суд у своїй ухвалі від 06.09.07 у справі АТЗГ «Страхова компанія «Синдек» проти ДПП в Печерському р-ні м. Києва» робить висновок, що ненадходження коштів до бюджету з вини банку звільняє платника податків від будь-якої відповідальності, у т.ч. і повторної сплати.

Інше розуміння добросовісності з цього ж питання випливає з роз'яснення президії Вищого Арбітражного Суду від 12.05.95 р. № 02-5/451 (з відповідними змінами та доповненнями) де відмічається, що обов'язок щодо сплати податку вважається виконаним лише у випадку надходження сум до бюджету (абз.1 п.10). Аналогічної позиції дотримується і ДПАУ. Зокрема її точка зору викладена у податковому роз'ясненні затвердженому наказом від 17.01.2002р. № 29; листах від 14.01.2008 р. № 412/7/24-0117; від 03.12.2008 р. № 1192/16/22-2015 та ін.

В Російській Федерації зазначене питання висвітлено на рівні рішення Конституційного Суду. Так, в ухвалі від 25.07.2001 № 138-о сказано, що, «відповідно до презумпції добросовісності платника податків, повторне списання податків у бюджет не може бути застосоване відносно добросовісних платників, тобто у відношенні яких недобросовісність не доведена податковим органом. І суд відмовляє в захисті, якщо особа порушує межі здійснення своїх прав, свідомо діючи (не діючи) з наміром заподіяти шкоду іншій особі».

Антонімом добросовісного застосування чинних податкових правових норм (реалізації своїх прав) є зловживання правом, а саме спотворення та обхід закону.

Для запобігання зловживання правом платниками податків ДПС України здійснює постійний моніторинг законодавства з метою уникнення ухилення платниками від оподаткування. Найбільш характерні схеми ухилення від оподаткування доводяться до відома усіх податкових органів.

Так, наприклад, найбільш характерними при уникненні від оподаткування, які мають безпосереднє відношення до зловживання правом є:

1) мінімізація доходів підприємства через штучне завищення валових витрат або зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість через завищення податкового кредиту за допомогою використання підприємств з ознаками «фіктивності»;

2) реалізація товарно-матеріальних цінностей за цінами, нижчими за вартість придбання;

3) проведення безтоварних операцій та псевдоекспортних операцій;

4) використання документів «фіктивних» фірм з метою незаконного формування валових витрат та податкового кредиту при придбанні робіт, послуг (фіктивний субпідряд);

5) ухилення від сплати податку на додану вартість шляхом втрати первинних бухгалтерських документів тощо.

Проаналізувавши зловживання правами платників податків податкова служба у листі від 23.01.2007 р. № 10-1119/219 запропонувала «разом з поданням податкової звітності за відповідний звітний період платники податку надають податковому органу в електронному вигляді розшифровки податкового кредиту та податкових зобов'язань у розрізі контрагентів за відповідний звітний період».

Ураховавши висновки податкової служби Кабінет Міністрів розпорядженням КМУ від 06.02.2008 р. № 262-р «Про заходи щодо удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість» для запобігання використанню схем ухилення від податкових зобов'язань запровадив механізм подання до податкових органів платниками ПДВ розшифровки податкового кредиту та податкових зобов'язань у розрізі контрагентів. ДПАУ наказом від 17.03.08 № 159 було внесено відповідні зміни до податкової звітності з податку на додану вартість.

У зв'язку з наведеним видається актуальним питання щодо обов'язкового проведення перевірок підприємств, які мінімізують податкові зобов'язання на предмет їх добросовісного використання прогалин та інших недоліків закону.

Відмінність податкової оптимізації від ухилення від оподаткування полягає в тому, що у випадку ухилення від сплати податків платник порушує норми законодавства з метою зменшити розмір податкових відрахувань, а в ситуації з податковою оптимізацією досягнення тієї ж мети порушеннями норм законодавства не супроводжується.

Отже, штучне, недобросовісне зменшення платниками податків податкових відрахувань полягає у тому, що вони використовуючи недоліки закону досягають результату, який може відповідати його «букві», але суперечить його «духу».

Такий висновок підтверджується і Міністерством фінансів України, яким у своєму листі від 25.04.2008 р. № 31-20010-3-8/3337 умовно схеми мінімізації податкових зобов'язань було розділено на дві категорії.

1. Це схеми платників, що оснований на прогалинах законодавства або з використанням різних систем оподаткування, існуючих у національному законодавстві, з різним фіскальним навантаженням.

2. Схеми мінімізації податкових зобов'язань пов'язані з прямим порушенням норм законодавства (ухилення від оподаткування) за рахунок підробки документів, невідображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання підставних («фіктивних») юридичних або фізичних осіб.

При цьому Міністерство фінансів відмічає, що перша категорія схем оптимізації податкових надходжень до бюджету може бути обмежена (мінімізована)

тільки за допомогою внесення змін до законодавства, а другої – вдосконалення механізмів саме адміністрування податків. Для обмеження застосування схем оптимізації другої категорії Державною податковою адміністрацією України розроблено план заходів щодо упередження використання схем ухилення від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань платниками податків доведений листом від 06.06.2008 № 11646/7/29-2018.

До справи викриття схем уникнення від оподаткування долучається і судова система. Правова позиція Верховного суду України стосовно застосування норм чинного законодавства при вирішенні справ щодо відшкодування податку на додану вартість доведена листом Вищого адміністративного суду України від 29.09.2008 р. № 1638/100/13-08. У ньому наводяться постанови Судової палати в адміністративних справах Верховного суду України, в яких викладені правові позиції з зазначеного питання.

Так, у постанові Верховного Суду України у справі № 08/104 (як і у постанові від 14.07.2007 у справі № 07/97) відмічається, що ознакою, яка унеможливорює бюджетне відшкодування податку на додану вартість є систематичний продаж товару за ціною, значно нижчою за ціну придбання. У цьому вбачається навмисне здійснення діяльності з метою вилучення коштів з державного бюджету шляхом безпідставного відшкодування податку на додану вартість. Це свідчить про зловживання правом на відшкодування податку на додану вартість.

Оскільки антонімом добросовісності є зловживання правом (перекручування, підтасування правових норм), то відповідним наслідком зловживання правом може бути відмова держави від захисту прав і/чи застосування норм, якими зловживає суб'єкт права. Тобто, якщо операція суб'єкту господарювання, переслідує винятково мету податкової оптимізації без дотримання принципу добросовісності.

Отже добросовісність як правовий принцип є обов'язковою характеристикою при кваліфікації господарських операцій, як таких, що мають характер ухилення від оподаткування чи легального зменшення податкових відрахувань. Це особливо важливо, оскільки оптимізація оподаткування є одною з основних детермінант виникнення адміністративно-господарських спорів.

У якості висновку потрібно відмітити, що розглянуті вище приклади є лише окремими ілюстраціями недобросовісності платників і державних органів в податковій процедурі. Для зменшення негативного впливу ухилення від оподаткування потрібно застосувати комплекс заходів нормативного характеру, які знизять можливість незаконної недобросовісної оптимізації податкових відрахувань через зменшення прогалін та колізій податкового законодавства).

Крім цього, напрошується висновок про те, що податкове законодавство України потребує вдосконалення в частині неможливості недобросовісного використання суб'єктами податкового законодавства своїх прав. Допомогою в цьому може бути більш детальне дослідження правової концепції принципу добросовісності в податковому праві права та реальне його втілення в законодавстві.

1. *Емельянов В.И.* Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами. – М.: Лекс-Книга, 2002. – С. 91. 2. *Михайленко Д.* Шикарная статья о налоговом праве // Бухгалтер. – 2006. – № 48. – С. 44. 3. *Погребняк С.* Втілення принципу добросовісності в праві // Вісник академії правових наук України. – 2007. – № 2 (49). – С. 13–14. 4. *Постанова* Верховного суду України від 26.11.02 № 20–6/030 // Бізнес: законодавство та практика. – 2003. – № 16. 5. *Латинские* юридические изречения / Сост. и автор предисловия Е.И. Темнов. – М.: Издательство «Экзамен», Право и закон, 2003. –

- С. 91. **6. Финансовое право: Учебник** / О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева и др.; Отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – С. 234.
- 7. Погребняк С.** Налоговая совесть в мире, в России, у нас // Бухгалтер.– 2007. – № 14. – С. 44–47.