



# Критерій наявності ділової мети у 2021 році

**Михайло КОЧЕРОВ,**

К.Ю.Н., адвокат,

керуючий партнер IBC Legal Services



**В**ирішення питання наявності розумної економічної причини (цілі ділового характеру) було предметом ретельної роботи адміністративних судів ще наприкінці 2000-х рр. під час застосування норм Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», коли вивчалися фактичні обставини, що могли свідчити про навмисне заниження дохідності окремих операцій або безпідставне завищення сум податкового кредиту деякими платниками. І це незважаючи на те, що в самому Законі зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) не був розкритий, а з'явився на законодавчому рівні лише в січні 2011 р., з набуттям чинності Податковим кодексом України (далі — *ПК України*).

Тоді на рівні Вищого адміністративного суду була прийнята правова позиція, за якою господарською може бути визнана лише правомірна діяльність платника податків, вчинювана з метою одержання доходу, а не з метою заниження податкових зобов'язань, однак досягнення мети отримання прибутку не може вважатися порушенням вимог чинного законодавства за умови, що судами була перевірена економічна доцільність зазначених дій. Депутатський корпус врахував вказану позицію, і в Податковому кодексі з'явилося поняття «розумна економічна причина (ділова мета)», під яким була визначена причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір отримати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Надалі, виходячи з аналізу судової практики щодо застосування вказаного поняття, воно вимагало доопрацювання, і у липні 2020 р. до норми було додано, що економічний ефект, зокрема, але не виключно, повинен передбачати приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості або ж створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

Проте судові спори щодо обов'язковості розумної економічної причини продовжують існувати. Спробуємо розібратися, які критерії наявності ділової мети є актуальними у 2021 р., для запобігання потенційних конфліктів з податківцями.

Почати треба з визначення господарської діяльності за правилами ПК України, де під вказаною діяльністю розуміється діяльність особи, пов'язана з виробництвом

(виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу. Тобто мета отримання доходу визначена законодавцем як кваліфікуюча ознака, яка фактично кореспондується з наявністю розумної економічної причини (ділової мети). Якщо виходить з того, що господарська операція є складовою господарської діяльності, то з першого погляду здається, що ознака доходу наявна у кожній господарській операції. Проте у змінах, про які зазначалося вище, йдеться не тільки про факт приросту (збереження) активів, але й про створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

Отже, зміни в ПК України у липні 2020 р. прямо встановили, що економічний результат окремої операції може лише створювати умови для майбутнього прибутку, але не створювати прибуток безпосередньо. І це узгоджується з тим, що ще до вказаних законодавчих змін адміністративні суди прийшли до думки, що не обов'язково, щоб економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції, — не виключено, що такий ефект настане в майбутньому, а також що через об'єктивні причини економічний ефект може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитися збитковою, і це є одним з варіантів нормального перебігу подій при здійсненні господарської діяльності. Саму ж сутність доктрини ділової мети Верховний Суд визначив наступним чином: передбачені податковим законодавством податкові вигоди поширюються лише на операції, які мають розумну економічну причину.

Такий перебіг правозастосування, на наш погляд, пов'язаний, насамперед, з одним з принципів підприємництва — власного комерційного ризику. Проте, як слідує з закріпленого у ПК України поняття «ділової мети», у платника повинен бути намір отримати економічний ефект, а отже, фактично йдеться про те, що адміністративний суд має встановлювати суб'єктивну сторону дій такого платника (в даному випадку ФОП) або його посадової особи. З'ясувати такий намір, на думку суду, можливо лише шляхом аналізу всіх умов та обставин здійснення операції, враховуючи звичайні умови ведення бізнесу.

У цьому ж аспекті, коли йдеться про «всі обставини», слід відмітити, що з критерієм

«ділової мети» близько межує критерій «розумної обачливості», адже ми говоримо про те, що суб'єктивна сторона діяння у межах господарювання та/або оподаткування, як і в будь-яких відносинах, має такі складові, як умисел, мотив та мета, однак у ПК України така мета, як економічний ефект, визначена як обов'язкова кваліфікуюча складова. Тому належна податкова обачність у процесі оподаткування є обов'язковою законною передумовою отримання податкової вигоди.

Тепер виникає питання: а чи мають право податківці оцінювати економічну доцільність операцій платника податків під час здійснення перевірки та прийняття податкового повідомлення-рішення? Відповідь була надана Верховним Судом лише у липні 2020 р., коли в одній з його постанов було зазначено, що оцінка доцільності економічних рішень платника в процесі провадження ним господарської діяльності не належить до повноважень податкового органу, і платник вправі самостійно оцінювати як ефективність, так і доцільність операцій, а економічна ефективність його витрат відображає лише ступінь його вмілості ведення бізнесу та є показником, що не впливає на податковий облік.

Проте вказана правова позиція жодним чином не спростовує обов'язок платника податків доводити у суді наявність ділової мети за операціями, дані податкового обліку за якими не були визнані податковими органами. Безспірно, КАС України містить презумпцію «винуватості» суб'єкта владних повноважень, проте розподіл обов'язку доказування в адміністративному процесі урегульовано за допомогою таких принципів, як змагальність та офіційне з'ясування всіх обставин у справі, які фактично урівноважують сторони у доведенні своїх правових позицій.

З усього наведеного можна дійти висновку, що не існує заздалегідь визначених критеріїв оцінки ділової мети чи єдиного правильного способу її доведення, адже під час судового процесу будуть уважно вивчатися всі обставини справи, яка буде мати індивідуальний характер, а отже, платник податків має бути готовий до того, щоб у судовому процесі довести існування наміру одержати економічний ефект від конкретної операції його господарської діяльності. 