

Драган О.В.

*доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України,
професор кафедри кримінального права, процесу і криміналістики
Київський університет інтелектуальної власності та права
Національного університету «Одеська юридична академія»*

ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ ВИНИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ЗА ВЧИНЕНЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ

Постановка проблеми. Статтею 67 Конституції України закріплено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом [1]. Статтею 1 Податкового Кодексу України встановлюється перелік податків і зборів, порядок їхнього адміністрування, платники податків та збори, їхні права та обов'язки, компетенція контролюючих органів, повноваження та обов'язки їхніх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [2].

Сьогодні застосування контролюючими органами податкового законодавства супроводжується різними правовими проблемами, частина з яких пов'язана зі встановленням вини під час притягнення особи до юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Хоча проблематика вини у праві як підстави юридичної відповідальності детально вивчена й описана в науці кримінального права та інших галузях права, проєктування інституту вини в правовідносини у сфері податків і зборів спричинило ряд проблем у реалізації на практиці принципів податкової відповідальності.

Відсутність чіткого та збалансованого підходу до визначення і застосування концепції вини в податковому праві ставить податкові та судові органи в умови вирішення податкових спорів із довільними критеріями, за якими встановлюється відповідальність платників

податків. Це створює негативні передумови для неоднозначного трактування та застосування вини як обов'язкової ознаки податкового правопорушення [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань дискреційних повноважень контролюючих органів (включаючи наявність оцінних понять у нормах податкового права) присвятило свої праці багато вітчизняних й зарубіжних науковців і практиків (А. Барак, А. Грін, О. Дьомін, А. Дорадо, І. Желтобрюх, М. Золотарьова, Д. Кобильник, Д. Коган, М. Кучерявенко, А. Марущак, А. Поляничко, Й. Пуделька, Н. Ханова, Р. Ханова та інші), але багато аспектів залишаються і на сьогодні спірними й невіршеними. Так, визначення змісту вини є основним аспектом дослідження суб'єктивної сторони будь-якого правопорушення. Загальнотеоретичні засади вини як елемента податкового правопорушення заклали А. Бризгалін, З. Будько, О. Гедзюк, Д. Гетманцев, Е. Дмитренко, О. Дьомін, А. Іванський, М. Кучерявенко, О. Покатаєва, Ю. Ровинський та ін. З розвитком суспільства та держави, ускладненням правовідносин інститут юридичної відповідальності трансформується, його норми переосмислюються та вдосконалюються. Внесені у січні 2020 року зміни до Податкового кодексу України (далі – ПКУ), зокрема щодо кваліфікації податкового правопорушення, розміру відповідальності за вчинення податкового правопорушення та обста-

вин, що пом'якшують відповідальність особи, не дали нормативного визначення вини та спричинили широкий розголос питання оновлення концепції вини у податковому праві як серед учених, так і юристів-практиків.

З метою доведення вини особи в різних видах проваджень (для застосування різних видів юридичної відповідальності) необхідно здійснювати збирання та оцінювання фактичних даних для формування доказової бази як фінансової, так і кримінальної або адміністративної відповідальності, у тому числі і щодо форми вини, наявності ознак правопорушення (наприклад, істотної шкоди, властивої кримінальним правопорушенням).

Мета статті полягає у розгляді питань застосування концепції вини платника податків за вчинене правопорушення на практиці, аналізі існуючих наразі позицій суду.

Виклад основних положень. Вина у теорії права розглядається як основна умова настання юридичної відповідальності для особи, яка вчинила правопорушення. Умови, за яких особа вважається винною, наведені у ст. 112 Податкового Кодексу України та полягають у тому, що особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання [8].

У податковому праві Концепцію вини оновлено Законом України від 16.01.2020 № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». Результати податкових перевірок мають оформлюватися за правилами, що набрали чинності з 01.01.2021, зокрема з обов'язковим зазначенням у податковому повідомленні-рішенні обставин щодо наявності вини у діях платника податків [8].

За новою редакцією пункту 109.1 статті 109 Податкового кодексу України [4] податковим

правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПКУ) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (зокрема, осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їхніх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПКУ. Основна відмінність такого визначення від формулювання, яке застосовувалося до 1 січня 2021 року полягає в закріпленні самостійного нового критерію винного діяння (дії чи бездіяльності) платника податків [8].

Водночас після всіх змін Податковий Кодекс України досі не містить визначення поняття «вина». Установлення вини у вчиненні податкового правопорушення можливе в разі доведення цього контролюючим органом. Тобто необхідною підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення такого правопорушення є встановлення контролюючим органом у визначених пунктом 109.3 статті 109 ПКУ випадках вини платника, яка означає, що особа мала та може дотримуватися закріплених ПКУ правил і норм.

Після внесення зазначених змін до Податкового Кодексу України суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Р. Ханова опублікувала ряд наукових статей з цього питання, в яких виклала свою точку зору на дане питання. У своїх публікаціях вона зокрема вказує на те, що на сьогодні платник необмежений у виборі законних способів ведення господарської діяльності. З урахуванням принципу офіційності (ч. 4 ст. 9 КАС України) суд вживає визначені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі. Тому такі критерії мають поширюватися на господарську діяльність платника податків і, зокрема, на підготовку до неї під час вибору контрагентів, а також на ведення податкового обліку під час складення первинних документів і розрахунку на їх підставі розміру податкових зобов'язань. Саме такий підхід превалує у судовій практиці.

З іншого боку, підпункт 16.1.2 пункту 6.1 ст.16 ПК України зобов'язує платників вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків. Ведення податкового обліку відповідно до статті 44 ПКУ здійснюється на підставі первинних документів. Згідно з презумпцією правомірності рішень платника податку (підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПКУ) і принципом *in dubio pro tributario*, тобто тлумачення з більш сприятливими для платника податків наслідками (пункт 56.21 статті 56 ПК України), наведені критерії мали би застосовуватися лише щодо ведення податкового обліку.

Водночас презумпція правомірності рішень платника податку (підпункт 4.1.4 пункту 4.1 ст. 4 ПК України) не є формою прихованого «покриття» діяльності несумлінних платників податків. Для відносин щодо тлумачення вини у сфері оподаткування важливо зважати на конкретні обставини справи, які зумовлюють застосування положень ПКУ у контексті рівності всіх платників перед законом і справедливості як основоположного принципу права.

Р. Ханова зазначає, що апріорна відсутність можливості суду встановити та перевірити всі нюанси здійснення господарської діяльності створює загрози для «легалізації» фіктивного підприємництва. Тому суд має робити вмотивований вибір між принципами офіційності та *in dubio pro tributario* в кожному конкретному випадку, виходячи з фактичних обставин справи. Важливим аспектом є належне мотивування не лише оцінки суду на підставі всіх наявних обставин, але й причин застосування відповідного принципу. Ідеться про обов'язковий аналіз і доведення контролюючими органами наявності умислу та вини платника податків під час вчинення податкового правопорушення. Зокрема, це можуть бути обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або нена-

лежне виконання вимог, установлених законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [4].

Про вину особи у вчиненні податкового правопорушення свідчать (у разі доведення цього контролюючим органом) нерозумні, недобросовісні та без належної обачності діяння за умови наявності можливості в особи дотримуватися правил і норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, але невжиття достатніх заходів щодо їхнього дотримання. З огляду на застосування законодавцем сполучника «та» між словами «нерозумно, недобросовісно та без належної обачності» важливо довести всі наведені обставини в сукупності, якщо платник мав можливість поводитися належним чином. Усі ці три критерії є оцінними поняттями, достатній зміст яких має визначатися за результатами судового тлумачення.

Як зазначає Р. Ханова, незважаючи на відсутність до 01 січня 2021 р. в тексті ПКУ зазначених понять, усі вони, а особливо належна обачність, часто фігурували в судовій практиці, тобто до того, як законодавець формально закріпив ці критерії.

Зокрема, у постанові Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 17.12.2020 у справі № 826/6821/13-а за позовом Приватного підприємства до Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві про скасування наказу та податкових повідомлень-рішень було, зокрема, зазначено таке: «Платник податків під час вибору контрагента та укладення з ним договорів має керуватися і належною обачністю, оскільки від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів, отримання прибутку та права на отримання певних преференцій» [5].

Невиконання або неналежне виконання встановлених законодавством правил без цілеспрямованості дій (бездіяльності) особи є винною поведінкою, що порушує обов'язки, визначені за платником податків у статтях 16,

36 ПКУ. Так, у постановках Верховного Суду від 03.12.2020 у справі № 821/2154/16 [5], П'ятого апеляційного адміністративного суду від 03.02.2021 у справі № 540/2512/20 [6] судами наголошується про те, що відповідно до приписів статті 109 ПКУ податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (зокрема, осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їхніх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПКУ. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Ураховуючи наведені законодавчі приписи щодо правил здійснення суб'єктами господарювання роздрібного продажу алкоголю виробів, а саме наявності відповідних ліцензій і заборони на їхній продаж без РРО та не у відведеному місці, до відповідальності може бути притягнутий суб'єкт господарювання, який вчинив порушення таких правил, тобто допустив протиправні винні діяння.

Повністю поділяємо позицію Р. Ханової, що нормативне закріплення законодавцем понять «розумність», «добросовісність» та «належна обачність» лише посилило тенденцію судової практики до ретельного аналізу діянь платників податків на предмет дотримання цих критеріїв.

Відповідно до пункту 109.3 статті 109 ПКУ вина є необхідною умовою притягнення платника податків до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення у випадках, регламентованих пунктом 119.3 статті 119, пунктами 123.2–123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125-1.2–125-1.4 статті 125-1 ПКУ.

Йдеться про вичерпний перелік складів податкових правопорушень, що передбачають умисел на їх вчинення та для притягнення до відповідальності за які встановлюється вина платника податків [3].

Податкові органи з 01.01.2021 під час перевірок платника податків, зокрема, вправі встановити факт несвоєчасної сплати або несплати податкового зобов'язання, вчинені умисно, і застосувати штраф до такого платника, не чекаючи на фактичне погашення податкового боргу. Водночас на підставі абзацу другого пункту 109.1 статті 109 ПКУ платник податків має цілеспрямовано створити умови для несплати або несвоєчасної сплати податків, що має призвести до невиконання податкового зобов'язання. Причому просто невчинення дій зі сплати податків не вказує на цілеспрямоване створення таких умов. Мають бути вчинені додаткові дії щодо протиправної змови з контрагентами, виведення капіталу тощо, які будуть свідчити про цілеспрямоване ухилення від виконання податкових зобов'язань. У протилежному випадку сам факт несплати податків має визнаватися лише умисним, що дискримінує платника податків. Тим більше, що пункті 124.1 ПКУ закріплено відповідальність за неумисну несвоєчасну сплату податків [5].

Оновлена концепція вини в податковому праві охоплює обставини, які пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкового правопорушення, на підставі статті 112-1 ПКУ: вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність; вчинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин; самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення, крім складів правопорушень, передбачених статтями 123, 125-1 ПКУ; інші обставини, не передбачені цією статтею ПКУ, які, на думку контролюючого органу, пом'якшують відповідальність платника податку. Пунктом 113.6 статті 113 ПКУ було також зменшено розмір штрафів за вчинення податкового правопорушення

на 50 % за наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність [5].

Пункт 112.8 статті 112 ПКУ містить додаткові обставини, що звільняють від фінансової відповідальності платника податків, зокрема: вчинення діяння особою, що діяла відповідно до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду, зразкової справи Верховного Суду щодо застосування норми права, від якої надалі було відступлено; унаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів [8].

Слід погодитись з твердженням Р. Ханової, яка вказує на те, що згідно з приписами пункту 109.1 статті 109 ПКУ кваліфікуючою ознакою податкового правопорушення є умисел у вчиненні діяння, спрямованого на невиконання податкового обов'язку з метою створення умов для невиконання вимог закону [5].

У рішенні від 15.02.2021 у справі № 420/8853/20 Одеський окружний адміністративний суд, ураховуючи встановлені судом обставини у їхній сукупності, дійшов висновку, що була відсутня вина платника податку у внесенні помилкових відомостей до Державного реєстру прав. Тому нарахування податку на площі об'єкта нерухомості, які фактично не належали особі, суперечить самій сутності податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та меті його впровадження. У цьому разі має бути враховано не лише факт і дату внесення змін до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, але й правові підстави внесення таких змін, проведених із метою виправлення допущеної помилки органом, уповноваженим на здійснення функцій з проведення інвентаризації об'єктів нерухомого майна.

Останнім часом спостерігається тенденція актуалізації судової практики Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ) незалежно від галузі права. Незважаючи на те, що правовій системі, в межах якої перебуває Україна, не є притаманним судовий прецедент, рішення ЄСПЛ носять прецедентний

характер та обов'язково враховуються під час судового розгляду.

І в даній справі також суд додатково послався на рішення Європейського суду з прав людини у справі «Рисовський проти України» від 20.10.2011 (заява № 29979/04), згідно з яким принцип «належного урядування», як правило, не повинен перешкоджати державним органам виправляти випадкові помилки, навіть ті, причиною яких є їхня власна недбалість [9].

Отже, умисна вина буде наявна тоді, коли особа не просто не вжила достатніх заходів для того, щоб поводитися розумно, добросовісно та обачно, а ще додатково цілеспрямовано й удавано вчиняла діяння, єдиною метою яких було невиконання податкового обов'язку. Таке цілеспрямоване й удаване створення умов платником податків для невиконання його податкового обов'язку є не просто пасивною поведінкою, коли особа не вжила достатніх заходів щодо невиконання вимог податкового законодавства, а полягає у вчиненні активних, цілеспрямованих, удаваних дій. Тобто умисною вина не може бути у разі бездіяльності платника податків, а лише за умов його активних, цілеспрямованих, удаваних дій.

Висновки. Встановлення вини для податкового законодавства є нововведенням, яке потребує уваги відповідних контролюючих органів під час збору доказової бази. Неможливість податкових органів забезпечити збір належної та допустимої доказової бази, встановити вину особи у вчиненні податкового правопорушення не дозволяє їм притягнути особу до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства.

У зв'язку з цим спостерігається потреба у формуванні нових підходів до проведення заходів, пов'язаних із різними податковими перевітками, щодо збирання та оцінювання фактичних даних для формування доказової бази з метою притягнення винної особи до різних видів юридичної відповідальності. Податкове законодавство не визначає алгоритм дій

контролюючого органу щодо забезпечення збору та оцінювання фактичних даних для формування доказової бази щодо встановлення вини особи у вчиненні податкового правопорушення, що ускладнює можливості притягнення особи до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства та може мати найбільш несприятливі наслідки як для дохідної, так і видаткової частини бюджету.

Отже, формування та реалізація конкретних та послідовних дій контролюючих органів у процесі виконання покладених на них

завдань і функцій з одночасним дотриманням законних прав та інтересів платників податків створять передумови до ефективної реалізації концепції вини у податковій політиці, із дотриманням орієнтації на гармонізацію відносин між платниками податків та контролюючими органами. Зазначене свідчить про актуальність даного питання, яке також має практичне значення для судового правозастосування під час розгляду справ щодо встановлення вини платника податків у податкових правопорушеннях.

Анотація

Статтею 67 Конституції України закріплено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом. Метою публікації є дослідження застосування судами концепції вини платника податків. Констатовано, що неможливість податкових органів забезпечити збір належної та допустимої доказової бази, встановити вину особи у вчиненні податкового правопорушення не дозволяє їм притягнути особу до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. Тому застосування контролюючими органами податкового законодавства супроводжується різними правовими проблемами.

Автором у статті розглянуто особливості вини платника податків як однієї з необхідних умов притягнення його до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення. Охарактеризовано умисел у податкових правопорушеннях як удаване, цілеспрямоване створення платником податків умов, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання законодавчих вимог.

Зазначено, що формування та реалізація конкретних та послідовних дій контролюючих органів у процесі виконання покладених на них завдань і функцій з одночасним дотриманням законних прав та інтересів платників податків створюють передумови до ефективної реалізації концепції вини у податковій політиці, із дотриманням орієнтації на гармонізацію відносин між платниками податків та контролюючими органами.

Розглянуто практику Верховного Суду, а також актуальні позиції суддів з даних питань.

Зроблено висновок про актуальність даного питання і його практичне значення для судового правозастосування під час розгляду справ щодо встановлення вини платника податків у податкових правопорушеннях.

Ключові слова: податкові правопорушення, фінансові правопорушення, юридична відповідальність, вина платника податків, умисел в податкових правопорушеннях, податкове зобов'язання, форми вини, позиції Верховного Суду, дискреційні повноваження.

Dragan O.V. Practical application of the concept of the taxpayer's guilt for the offense committed

Summary

Article 67 of the Constitution of Ukraine stipulates the obligation of everyone to pay taxes and fees in the manner and amounts established by law.

The purpose of the publication is to study the application by the courts of the concept of taxpayer guilt. It is stated that the inability of the tax authorities to ensure the collection of appropriate and

admissible evidence, to establish the guilt of a person in committing a tax offense does not allow them to bring a person to financial responsibility for violation of tax legislation.

The article considers the peculiarities of the taxpayer's guilt as one of the necessary conditions for bringing him to financial responsibility for committing a tax offense. The intent in tax offenses is characterized as a pretended, purposeful creation by the taxpayer of conditions that cannot have any other purpose than non-fulfillment or improper fulfillment of legislative requirements.

It is specified that the formation and implementation of specific and consistent actions of controlling bodies in the process of fulfilling their tasks and functions with simultaneous observance of the legal rights and interests of taxpayers will create prerequisites for the effective implementation of the concept of guilt in tax policy, with a focus on harmonization of relations between taxpayers and controlling bodies. The practice of the Supreme Court and the current positions of the courts on these issues are considered.

The conclusion is made about the relevance of this issue and its practical importance for judicial enforcement during the consideration of cases to establish the taxpayer's guilt in tax offenses.

Key words: tax offenses, financial offenses, legal liability, taxpayer guilt, intent in tax offenses, tax liability, forms of guilt, positions of the Supreme Court, discretionary powers.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28.06.1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
2. Податковий Кодекс України: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Федоров М. О. Вина як обов'язкова умова відповідальності у фінансових правовідносинах. *Наука і право*. 2013. № 3. С. 202–209.
4. Ханова Р. Оновлена концепція вини у податковому праві: кого притягуватимуть до фінансової відповідальності та за яких умов? / Р. Ханова, А. Барікова//. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100024287-onovlena-kontseptsiya-vini-u-podatkovomu-pravi-kogo-prityaguvatimut-do-finansovoyi-vidpovidalnosti-ta-za-yakikh-umov>
5. Ханова Р. Оновлена концепція вини у податковому праві. Судово-юридична газета. / Р. Ханова, А. Барікова//. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/199581-onovlena-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi>.
6. Постанова КАС Верховного Суду від 17.12.2020 у справі № 826/6821/13а. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_fin_vidpovidalnist.pdf
7. Постанова Верховного Суду від 3 грудня 2020 р. у справі № 821/2154/16. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_fin_vidpovidalnist.pdf
8. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 3 лютого 2021 у справі № 540/2512/20. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_fin_vidpovidalnist.pdf
9. Нова Концепція притягнення до відповідальності платників податків: ЛПС про податкове правопорушення, вину, умисність діяння, повторне та тривале правопорушення. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100022196-nova-kontseptsiya-prityagnennya-do-vidpovidalnosti-platnikiv-podatkov-dps-pro-podatkove-pravoporushennya-vinu-umisnist-diyannya-povtorne-ta-trivayuche-pravoporushennya>
10. Драган О. Концепція вини платника податків: теорія і практика: наукове видання / за заг. ред. д.ю.н., професора Тимченка Л.Д. / автор. колектив, Драган О.В., Кармалита М. та інші / м. Хмельницький, ФОП Мельник А.А., 2021. 116 с.