

ВИНА ЯК УМОВА ПРИТЯГНЕННЯ ДО ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ: ВІД ТЕОРІЇ ДО ПРАКТИКИ

GUILT AS A CONDITION FOR FINANCIAL ACCOUNTABILITY: FROM THEORY TO PRACTICE

Маринів Н.А., к.ю.н.,

доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена дослідженню теоретичних аспектів категорії вини в податковому праві та її практичному застосуванню при притягненні платників податків до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Проаналізовано положення Податкового кодексу України щодо визначення поняття податкового правопорушення та нових категорій в податковому праві таких як «вина» та «умисел», а також загальні умови притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

На підставі вказаного аналізу виокремлено основні ознаки, притаманні такій категорії податкового права як «вина» платника податків. По-перше, вона є необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення у випадках, визначених Податковим кодексом України; по-друге, вина в податкових правопорушеннях завжди нерозривно пов'язана з умислом; по-третє, має місце лише за обставин, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; по-четверте, для встановлення особи винною необхідною умовою є те, щоб особа: а) мала можливість дотриматись податково-правової норми, за порушення якої до неї потенційно може бути застосована фінансова відповідальність; та б) не вжила достатніх заходів для її дотримання; по-п'яте, обов'язок її доведення покладено на контролюючий орган.

Проаналізовано судову практику з розгляду податкових спорів з питань, пов'язаних із доведенням контролюючим органом вини платників податків як умови притягнення до фінансової відповідальності.

Ключові слова: податкове правопорушення, фінансова відповідальність, відповідальність за порушення законів з питань оподаткування, винне діяння платника податків, умисні діяння.

The article explores the theoretical aspects of the concept of guilt in tax law and its practical application in holding taxpayers accountable for financial responsibility due to the commission of tax offenses and violations of other legislation, the oversight of which is entrusted to regulatory bodies.

The provisions of the Tax Code of Ukraine regarding the definition of the concept of tax offenses and new categories in tax law, such as "guilt" and "intent," are analyzed, along with the general conditions for imposing financial responsibility on taxpayers for committing tax offenses and violations of other legislation, the compliance with which is overseen by regulatory bodies.

Based on this analysis, the main features inherent in the category of guilt in tax law are identified. Firstly, it is a necessary condition for self-accountability for financial responsibility in cases defined by the Tax Code of Ukraine. Secondly, guilt in taxable offenses is invariably linked with intent. Thirdly, it arises only under circumstances indicating that the taxpayer deliberately and purposefully created conditions with no other purpose than non-compliance or improper compliance with the requirements established by the Tax Code of Ukraine and other legislation, the oversight of which is entrusted to regulatory bodies. Fourthly, to establish guilt, it is necessary for the person: a) to have the opportunity to comply with the tax legal norm, the violation of which may potentially lead to financial responsibility, and b) not to have taken sufficient measures to comply with it. Fifthly, the burden of proof lies with the regulatory body.

The article also analyzes the judicial practice in considering tax disputes related to proving the guilt of taxpayers as a condition for imposing financial responsibility by regulatory bodies.

Key words: tax offense, financial responsibility, responsibility for violations of taxation laws, guilty actions of the taxpayer, intentional actions.

Запровадження в національне податкове законодавство інституту винної відповідальності платників податків було здійснено з метою реформування фінансової відповідальності, ключовими напрямками якого, крім означеного, були визначені також вмотивованість рішень контролюючих органів про накладення штрафів; запровадження відповідальності контролюючих органів; простий механізм відшкодування шкоди платникам податку та реформування пені [1].

Відповідні зміни до Податкового кодексу України були внесені Законом України від 16.01.2021 р. N 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [2] та застосовуються при притягненні платника податків до фінансової відповідальності, починаючи з 1 січня 2021 року.

Незважаючи на тривалий час дії цих положень у правозастосовній практиці залишаються не вирішеними досить багато проблемних питань, які виникають при встановленні контролюючим органом вини платника податків у вчиненні ним податкового правопорушення, особливо

коли мова йде про доведення у його діях умислу у вчиненні діяння, спрямованого на невиконання або неналежне виконання платником свого податкового обов'язку.

Визначаючи податкове правопорушення як протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПКУ) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПКУ (відповідно до п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України (далі – ПКУ, Кодекс) [3], законодавець досі не визначив самого поняття «вина».

Попри те, що Податковий кодекс України не містить визначення поняття «вина», ним чітко визначені податкові правопорушення, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення яких є встановлення контролюючими органами вини особи, а також загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

До таких правопорушень законодавець відніс визначені, зокрема, пунктами 123.2–123.5 статті 123,

пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125^{1.2}–125^{1.4} статті 125¹ цього Кодексу.

Чому саме ці податкові правопорушення віднесені законодавцем до вичерпного переліку податкових правопорушень, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення яких є встановлення контролюючими органами вини особи, є незрозумілим як з точки зору логічного розуміння, так і з точки зору системності податкового законодавства.

Так, до вказаного переліку з незрозумілих причин не включено правопорушення, визначене пунктом 120^{2.2} статті 120² «Відсутність з вини платника акцизного податку реєстрації першого примірника акцизної накладної/першого примірника розрахунку коригування до акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних.....» та «Відсутність з вини платника акцизного податку, який отримав пальне або спирт етиловий, реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних другого примірника акцизної накладної/другого примірника розрахунку коригування». Однак, вказані податкові правопорушення містять вину як обов'язкову їх складову. Тому, вважаємо, що вказані розбіжності потребують відповідного законодавчого урегулювання.

Згідно із пунктами 112.1, 112.2 статті 112 Податкового кодексу України особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених цим Кодексом [3].

Винною у вчиненні правопорушення особа буде вважатися лише у разі, 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.

При цьому, необхідно враховувати, що вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Умовами, які визначають вину особи, у розумінні статті 112 Кодексу є: встановлення можливості дотримання особою правил та норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжиття цією особою достатніх заходів щодо їх дотримання; доведення контролюючим органом того, що вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Саме можливість особою дотримуватися правил та норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, однак не вжиття нею достатніх заходів щодо їх дотримання, через вчинення дій, які можуть бути кваліфіковані як нерозумні, недобросовісні та без належної обачності, за умови доведення цього контролюючим органом, є свідченням вини особи, у вчиненні податкового правопорушення. Тобто обов'язок доведення вини ПКУ покладено на контролюючий орган, без виконання якого, особу не можливо притягнути до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, для кваліфікації якого, умовою є наявність вини. Такий висновок було викладено у постанові Верховного Суду від 22 серпня 2023 року у справі № 520/18519/21 [4].

Аналогічна правова позиція викладена у постанові Верховного Суду від 08.12.2022 у справі № 520/9294/21 [5], та від 03.08.2023 у справі № 520/22505/21 [6]. Крім цього, у постанові Верховного Суду від 08.12.2022 у справі № 520/9294/21 колегія суддів зазначає, що вказані положення чинного податкового законодавства визначають вину як об'єктивну сторону податкових правопорушень, а тому для встановлення її наявності контролюючому

органу необхідно довести не наявність відповідного ставлення платника податків до своїх протиправних дій/бездіяльності (усвідомлення своїх дій, розуміння наслідків тощо), а саме – що платник податків вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності [5]. Варто погодитися з А. Полянничко, який також розглядає вину «як форму поведінки, що передбачає не вжиття платником податків достатніх заходів, спрямованих на дотримання норм податкового законодавства, а також виокремлює особливу форму поведінки – умисне вчинення правопорушення як додаткову кваліфікуючу ознаку такого правопорушення. Вина як елемент податкового правопорушення розглядається як форма поведінки особи-порушника.....наявність вини у скоєнні податкового правопорушення встановлюється за зовнішніми ознаками самого діяння і не потребує з'ясування психічного ставлення особи до її діянь. Отже, вина в податковому праві – це елемент об'єктивного боку складу податкового правопорушення, а не його суб'єктивний бік» [7].

Кваліфікуючою ознакою податкових правопорушень, вичерпний перелік яких визначено пунктами 123.2–123.5 ст. 123, пунктами 124.2–124.3 ст. 124, пунктами 125^{1.2}–125^{1.4} ст. 125¹, пунктами 126^{1.2}–126^{1.4} ст. 126¹ ПКУ, є умисел у вчиненні діяння, спрямованого на невиконання або неналежне виконання платником свого податкового обов'язку. Згідно із пунктом 109.1 статті 109 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 цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [3].

Системно аналізуючи положення чинного ПКУ, можемо дійти висновку, що фінансова відповідальність за чітко визначені ПКУ податкові правопорушення, нерозривно пов'язана із обов'язком контролюючого органу, тобто органів Державної податкової служби (далі – органів ДПС), не просто встановити порушення платником податків норм податкового законодавства, а саме довести цілеспрямованість (умисність) дій платника податків. Доведення умислу у платника податків потребує необхідності активних дій з боку органів ДПС у зборі належної та допустимої доказової бази, яка переконливо буде свідчити, що саме платник податків удавано та цілеспрямовано створив такі умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання ним вимог чинного законодавства, за яких і стало можливе вчинення податкового правопорушення. При цьому, необхідно належного обґрунтувати, що він міг та мав можливість дотриматися встановленого порядку, проте свідомо це проігнорував. Разом з цим слід також враховувати, що усі сумніви щодо наявності обставин, за яких платник податків може бути притягнуто до фінансової відповідальності, на підставі пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 Кодексу трактується на користь такого платника. Усі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, відповідно до пункту 112.7 статті 112 ПКУ також трактується на користь такої особи.

Виходячи із викладеного вище, можемо зробити висновок, що для доведення вини платника податків посадові особи контролюючих органів повинні з'ясувати всі обставини, які свідчили б про те, що платник податків створює якісь певні умови для невиконання свого обов'язку. А для цього, крім аналізу інформації та документів податкової звітності платника, яка міститься в інформаційних ресурсах органів ДПС, не буде зайвим і отримати пояснення від

платника щодо правомірності його дій. Можна, звичайно говорити про надану платнику можливість подати заперечення на акт перевірки, однак, у випадку відображення у акті необґрунтованого податкового правопорушення, результативність перевірки буде нульовою, а у платника будуть обґрунтовані підстави для визнання дій контролюючого органу неправомірними. Тобто, на нашу думку, доведення вини платника податків не може мати місце під час проведення камеральної перевірки, яка виключає використання інших документів та інформації, крім тієї, що є у розпорядженні контролюючого органу. Така можливість може бути у контролюючого органу лише під час проведення документальної чи фактичної перевірки.

Офіційна позиція контролюючих органів щодо реалізації концепції притягнення до фінансової відповідальності платника податків за умови доведення його вини викладена в рекомендаціях Державної податкової служби України, що були направлені до своїх регіональних підрозділів листами від 31.12.2020 № 24242/7/99-00-20-01-02-07 та від 26.03.2021 № 7485/7/99-00-18-02-02-07.

Так, згідно із Рекомендаціями щодо реалізації концепції притягнення до фінансової відповідальності платника податків за умови доведення його вини за результатами проведення камеральних перевірок, що були направлені ДПС України до регіональних підрозділів листом ДПС від 26.03.2021 р. № 7485/7/99-00-18-02-02-07, при встановленні порушення з несвоєчасності сплати податкових зобов'язань аргументами на підтвердження можливості виконати платником податків обов'язок можуть бути: наявність в ПКУ інформації про граничні строки подання податкової звітності; наявність у офіційних джерелах інформації про рахунок, на які здійснюється погашення податкового зобов'язання; відсутність з боку платника податків інформування контролюючого органу про обставини, які звільняють від фінансової відповідальності за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань; обізнаність платника податків власне із наявністю обов'язку щодо сплати податкового зобов'язання (адже, якщо платник податків сплатив суму податкового зобов'язання навіть із запізненням, то він усвідомлював, що такий обов'язок в нього існує); платником податків було самостійно визначено суму податкового зобов'язання (або у випадку визначення контролюючим органом – платником податку дане зобов'язання не оскаржувалось), тобто на етапі підготовки податкової звітності платник усвідомлював про обов'язок в подальшому сплатити дані зобов'язання.

Щодо перевірки даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) (правильності заповнення податкових декларацій) залежно від обставин встановлених порушень, може зазначатися таке: платник податків відповідальний за складання податкової звітності (ст. 36 ПКУ); ПКУ та підзаконними нормативними актами встановлено форми податкової звітності та порядок їх заповнення; при заповненні податкової звітності платник податків має діяти із належною обачністю, наявність у звітності логічних чи технічних помилок (описок) може свідчити, що в такому разі він діяв без достатньої належної обачності; забезпечення контролюючим органом можливості отримання платником податків консультування з питань формування (заповнення показників) податкової звітності, зокрема телефонна «гаряча» лінія, індивідуальна податкова консультація тощо [8].

Аналіз судових рішень, що містяться в Єдиному державному реєстрі судових рішень, свідчить про відсутність єдиної практики щодо правомірності застосування фінансових санкцій за податкові правопорушення, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення яких є встановлення контролюючими органами вини особи. Разом з тим можна говорити

про наявну позитивну судову практику для платників податків стосовно можливості доведеності умислу платника податків за результатами камеральної перевірки. Зокрема, у постанові Верховного Суду від 22 серпня 2023 року у справі № 520/18519/21 викладено правову позицію про неможливість установлення в межах камеральної перевірки обставини, що свідчать про винність та умисність діянь платника податків, оскільки згідно з підпунктом 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України камеральна перевірка проводиться виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, та даних відповідних електронних систем, які об'єктивно не можуть підтвердити чи спростувати розумність, добросовісність і належну обачність платника податків, що є необхідним для встановлення його вини. Правова позиція про те, що контролюючий орган в межах камеральної перевірки не має змоги встановити наявність у платника умислу щодо несвоєчасної сплати податкового зобов'язання викладена у постанові Верховного Суду від 03.08.2023 у справі № 520/22505/21 [4].

Цікавим з точки зору характеристики правової природи вини та умислу є рішення Харківського окружного адміністративного суду від 08 листопада 2021 року у справі № 520/15954/21, в якому було сформовано висновок, що умисне діяння платника податків із несвоєчасної оплати податків (зборів) може мати місце виключно у випадку неініціювання переказу коштів за обов'язковою умови: 1) фізичної наявності у власності платника безготівкових коштів на рахунок в установі банку (або фізичної наявності готівкових коштів у касі суб'єкта господарювання юридичної особи, володінні громадянина підприємця); 2) відсутності перешкод/перепон у визначенні юридичної долі цих коштів; 3) відсутності невиконаних грошових зобов'язань, котрі мають законодавчий пріоритет над податковим обов'язком (тобто усвідомлення фізичної змоги проведення платежу, усвідомлення потреби в ініціюванні переказу коштів та усвідомлення відсутності об'єктивних перешкод у передачі права власності на активи у вигляді коштів Державі Україна в особі компетентного суб'єкта права-органу публічної адміністрації, але неповажне та нерозумне ухилення від спрямування платіжного доручення до установи банку). При цьому, у силу п. п. 75.1.1 ст. 75 та ст. 76 Податкового кодексу України перелічені юридично значимі фактори об'єктивно не можуть бути достеменно з'ясовані контролюючим органом у межах та обсязі такого заходу податкового контролю як камеральна перевірка [9].

Підсумовуючи вищевикладене, можна виокремити основні ознаки, притаманні такій категорії податкового права як «вина» платника податків. По-перше, вона є необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення у випадках, визначених пунктами 123.2–123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125¹.2–125¹.4 статті 125¹ ПКУ; по-друге, вина в податкових правопорушеннях завжди нерозривно пов'язана з умислом; по-третє, має місце лише за обставин, 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; по-четверте, для встановлення особи винною необхідною умовою є те, щоб особа: а) мала можливість дотриматись податково-правової норми, за порушення якої до неї потенційно може бути застосована фінансова відповідальність; та б) не вжила достатніх заходів для її дотримання; по-п'яте, обов'язок її доведення покладається на контролюючий орган.

ЛІТЕРАТУРА

1. Пояснювальна записка до Проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Проект Закону України від 30.08.2019 р. № 1210. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1210&skl=10 (дата звернення 10.01.2024).
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві :Закон України від 16.01.2021 р. N 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-IX#Text> (дата звернення 10.01.2024).
3. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 10.01.2024).
4. Постанова Верховного Суду від 22 серпня 2023 року у справі № 520/18519/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112973727> (дата звернення 10.01.2024).
5. Постанова Верховного Суду від 08.12.2022 у справі № 520/9294/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107759911> (дата звернення 10.01.2024).
6. Постанова Верховного Суду від 03.08.2023 у справі № 520/22505/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112616224> (дата звернення 10.01.2024).
7. Полянничко А. Умисел в податкових правопорушеннях – що таке і навіщо? URL: <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravorushenniakh-shcho-take-i-navishcho/> (дата звернення 10.01.2024).
8. Рекомендації щодо реалізації концепції притягнення до фінансової відповідальності платника податків за умови доведення його вини за результатами проведення камеральних перевірок: додаток до листа ДПС України від 26.03.2021 № 7485/7/99-00-18-02-02-07. URL: <https://document.vobu.ua/doc/3268> (дата звернення 10.01.2024).
9. Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 08 листопада 2021 року у справі № 520/15954/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100931520> (дата звернення 10.01.2024).