

РОЗДІЛ 7

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-4/91>

ЗНАЧЕННЯ УМИСЛУ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВОПОРУШЕННІ

THE IMPORTANCE OF INTENTION IN A TAX OFFENSE

Андрущенко О.П., студентка I курсу магістратури
господарсько-правового факультету

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Шульга Т.М., к.ю.н.,

доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Статтю присвячено висвітленню однієї з найактуальніших теоретико- методологічних та одночасно практичних проблем податкового права щодо питання значення умислу та особливостей вини загалом у податковому праві. Автори приділили значну увагу визначенню та змісту вини в податковому законодавстві, ними проведено загальну характеристику цього поняття, детально проаналізовано головну ознаку складу податкового правопорушення – суб'єктивну сторону та охарактеризовано наукові роботи, окремі думки, судову практику, в яких досліджувалося питання вини, а саме умислу, в податковому праві. Було приділено особливу увагу значенню вини у визначенні санкцій за вчинення податкового правопорушення. Досліджено наслідки впровадження вини для податкових органів та їхній новий тягар доведення здійснення правопорушення. Основний акцент у науковій роботі зроблено на аналізі сучасного стану порушення прав під час доведення вини та обов'язкової наявності умислу в податковому правопорушенні. Розглянуто низку судових рішень останніх років з метою з'ясувати, як саме діє суд у вирішенні питання вини, хто саме доводить винуватість та невинуватість і чи доводить взагалі, як саме відбувається процес доведення, чи скасовується відповідальність платників у разі доведення помилок з боку податкових органів, детально досліджено податкове законодавство, яке встановило нові правила, котрі спрямовані на вдосконалення питання вини в податковому праві та врегулювання колізій у цій темі. Охарактеризовано окремі думки юристів України в цьому напрямі для розуміння думки фахівців-практиків та наслідків зміни теорії на практиці. Проаналізовано вплив офіційного запровадження в поняття «податкове правопорушення» терміна «вина», звернено увагу на нові обов'язки податкових органів і запропоновано шляхи найшвидшої адаптації терміна «вина», а саме умислу, в податковому праві.

Ключові слова: вина в податковому праві, умисел у податковому законодавстві, суб'єктивна сторона в податковому праві, податкове правопорушення, притягнення до відповідальності, порушення податкового законодавства, відповідальність платників податків.

The article is devoted to the coverage of one of the most pressing theoretical, methodological and at the same time practical problems of tax law on the importance of intent and features of guilt in general in tax law. The author paid considerable attention to the definition and content of guilt in tax law, conducted a general description of this concept, analyzed in detail the main feature of the tax offense - the subjective side and described scientific papers, some opinions, case law, which investigated the issue of guilt, namely intent, in tax law. Particular attention was paid to the importance of guilt in determining sanctions for committing a tax offense. The consequences of the introduction of guilt for the tax authorities and their new burden of proving the offense are investigated. The main emphasis in the scientific work is made on the analysis of the current state of violation of rights in proving guilt and the mandatory presence of intent in a tax offense. A number of court decisions of recent years are considered in order to find out exactly how the court acts in resolving the issue of guilt, who proves guilt and innocence and whether they prove at all how the process of proving takes place, whether the responsibility of taxpayers in proving mistakes by tax authorities is abolished. the tax legislation which has established new rules which are directed on improvement of a question of guilt in the tax law and settlement of conflicts in this subject is investigated. Some opinions of Ukrainian lawyers in this direction are described to understand the opinion of practitioners and the consequences of changing the theory in practice. The influence of the official introduction of the term "guilt" in the concept of "tax offense" is analyzed, attention is paid to the new responsibilities of the tax authorities and suggested ways to adapt the term "guilt" as soon as possible, namely "intent" in tax law.

Key words: guilt in tax law, intent in tax law, subjective side in tax law, tax offense, prosecution, violation of tax law, liability of taxpayers.

Постановка проблеми. Дефініція податкового правопорушення викладена в п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу (далі – ПК) України [1], а саме: податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) 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 цим Кодексом. Актуальність дослідження полягає в тому, що Законом № 466-IX в 2020 році було внесено ряд змін до Податкового кодексу України в частині запровадження притягнення до відповідальності платника податків за податкові правопорушення лише за умови доведення його вини. Раніше термін «вина» не згадувався в законодавчих актах України, що викликало багато запитань у науковців, однак із прийняттям цього закону виникло питання про визначення умислу, притягнення до

відповідальності та дослідження цієї теми серед науковців. У цій роботі буде здійснено аналіз умислу в разі здійснення податкового правопорушення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед науковців, які займаються дослідженням проблемних питань, пов'язаних умисною формою вини, слід згадати таких, як: І.О. Козлов, А.О. Штанько, Л. Антошук, А. Поляничко, Д. Кулик та інших.

Формування цілей статті. Мета статті – дослідити проблеми визначення умислу в податковому правопорушенні.

Виклад основного матеріалу. Зі змісту вищевказаної статті Податкового кодексу України, де вказано поняття податкового правопорушення, випливає, що одним з основних елементів складу податкового правопорушення є суб'єктивна сторона, яка виявляється у формі вини, а точніше у формі умислу або необережності суб'єкта

такого правопорушення. Тобто можна узагальнити дане визначення через застосування методів аналізу та синтезу до значення «умислу» в кримінальному праві, чим зробити висновок, що податкове правопорушення визнається вчиненим з умислом, якщо особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своїх діянь, бажала або свідомо допускала настання шкідливих наслідків таких дій або бездіяльності.

Аналізуючи думки юристів-практиків, можна звернутися до думки молодшого партнера ЮК Legal House Дмитра Кулика [7], який вказує, що раніше ПК не містив поняття вини платника податків за порушення податкового законодавства, що було предметом дискусій, створювало особливості для побудови правової позиції платників податків для захисту своїх інтересів, а також не раз ставало предметом тлумачення на судовому рівні. Тобто раніше поняття «вини» викликало численні дискусії серед науковців, юристів-практиків тощо через відсутність цього поняття на законодавчому рівні, бо, проводячи аналогію з кримінальним правом, учені не розуміли відсутність суб'єктивної сторони в податкових правопорушеннях.

Як відомо, традиційно у вітчизняній науці винність визнають однією з головних ознак правопорушення, без наявності якої особа, котра вчинила протиправне діяння, що містить об'єктивні ознаки складу правопорушення, не повинна бути притягнута до юридичної відповідальності [6, с. 22]. Існує чотири основні компоненти правопорушення: об'єкт, суб'єкт, об'єктивна та суб'єктивна сторони правопорушення.

У цій роботі детально охарактеризуємо суб'єктивну сторону правопорушення, а саме наявність та необхідність наявності вини в податкових правопорушеннях.

Раніше у визначенні податкового правопорушення законодавець прямо не визначав про обов'язок визначення вини в діях платника податків. Проте в одному з рішень Верховного Суду вказано, що вина є основним елементом для відповідальності за податкові правопорушення. Згідно з ч. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус судів» висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів, які застосовують у своїй діяльності нормативний акт, що містить відповідну норму права [2]. Тобто попри відсутність вини в законодавчих актах, ВС України все одно вказував на необхідність наявності суб'єктивної сторони в будь-якому правопорушенні.

На думку адвоката Адвокатського об'єднання «ЛНМ» Антона Полянчика [8], вина, яка є елементом податкового правопорушення, існує як форма поведінки особи. Саме цією стороною розуміння вини в податковому праві кардинально відрізняється від поняття вини в кримінальному праві. У кримінальному просторі існує усталена концепція вини як психічного ставлення особи до протиправного діяння, яке вона вчинила, де основним є розуміння того, чи усвідомлювала особа характер свого діяння та чи передбачала або могла передбачити його наслідки. Однак існування вини у вчиненні податкового правопорушення характеризується швидше за все за зовнішніми ознаками самого діяння та не потребує з'ясування психічного ставлення особи до її діянь. Тобто вина як інститут податкового права становить елемент об'єктивної сторони складу податкового правопорушення і не відноситься до суб'єктивної сторони. Тому цей термін і не хотіли закріплювати в національному законодавстві, бо віднесення вини до суб'єктивної сторони правопорушення є суперечливою точкою зору, над якою постійно дискутують у науковому просторі.

Оскільки, на нашу думку, законодавець закріпив «вину» в Податковому кодексі України для захисту інтересів платників податків, тому що саме складова частина «вини» допомагає уникнути притягнення до відповідальності, пропонуємо розглянути декілька рішень, які закрі-

пили основні тези до розуміння вини в українському правовому просторі.

Наприклад, варто зауважити, що неможливість реєстрації податкових накладних через дії податкового органу не спричиняє негативних податкових наслідків для платника податків. У справі № 2340/3802/18 [3] платник податків багаторазів намагався в нормативно встановлені строки зареєструвати податкові накладні, проте податковий контролюючий орган безпідставно відмовляв у їх прийнятті. У результаті цього податкові накладні були зареєстровані після спливу основних строків, а до платника податків було вчинено штрафні санкції. Однак Верховний Суд у Постанові від 02.07.2019 р. у справі № 2340/3802/18 [3], підтримуючи компанію, яка мала намір виконати свій обов'язок вчасно, зауважив, що неодноразове намагання позивача здійснити реєстрацію податкових накладних у межах установлених граничних строків свідчить про відсутність протиправної бездіяльності платника податків та виключає склад податкового правопорушення в розумінні статті 109 Податкового кодексу України. Отже, тільки протиправні дії податкового органу спричинили несвоєчасну реєстрацію компанії податкових накладних, і, як наслідок, суд дійшов висновку, що в діях платника відсутня суб'єктивна сторона, а саме «вина», і тому нема підстав для притягнення до відповідальності у вигляді штрафних санкцій.

Друга теза, яку необхідно закріпити, полягає в тому, що протиправна бездіяльність податкового органу виключає вину платника податків. Наприклад, у справі № 1640/3125/18 [4] склалася така ситуація, де податковий орган змінив правила заповнення розрахунку коригування, але повідомлення про ці зміни не відправляв декілька днів, у результаті чого Платнику податків неодноразово відмовляли в реєстрації «нульових» розрахунків коригування на зміну номенклатури напередодні спливу терміну реєстрації податкових накладних. Ураховуючи зазначені обставини, Верховний Суд у Постанові від 20.08.2019 р. у справі № 1640/3125/18 [4] зазначив, що порушення позивачем податкового законодавства, а саме реєстрації розрахунку коригування до податкової накладної з порушенням граничних строків, сталося через порушення суб'єктом владних повноважень принципу «належного урядування». Замінивши порядок реєстрації розрахунків коригування і затримавши повідомлення про це позивача, саме контролюючий орган створив обставини, за яких позивач був позбавлений можливості вчасно зареєструвати відповідний розрахунок, хоча міг та хотів це зробити [6, с. 25]. Тому штрафні санкції, які були нараховані відповідачем за порушення термінів реєстрації, є безпідставними через вину самого податкового органу. І тому якщо контролюючий орган вийшов за межі своїх повноважень і порушив принцип «належного урядування», то в діях платника податків не може бути складу правопорушення через відсутність вини платника. Отже, можна узагальнити, що наявність відкритого кримінального провадження не доводить вину суб'єкта господарювання.

Ще одну тезу зазначено в Постанові Верховного Суду від 28.08.2019 р. у справі № 805/5040/15-а [5], де суд акцентує, що, крім доводів щодо процедурних моментів запровадження санкції, в матеріалах справи немає жодного доказу порушення положень ПК України. Суд звернув увагу, що склад порушення означає існування всіх елементів, у тому числі й ознак суб'єктивної сторони, в нашому випадку вини. Тому відсилання податкового органу на відкрите судове провадження, за яким ще не було винесено судовий вирок, що набрав законної сили, виключає вину та відповідальність платника.

За словами більшості юристів-науковців, негативність таких наслідків виражається в новому пункті 109.3 ПК України, де законодавець визначає, що «необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності

за вчинення податкового правопорушення є встановлені контролюючими органами вини людини» [7]. Згідно з п. 109.3 ст. 109 Кодексу необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи лише у випадках, визначених 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 ПК. Цим положенням законодавець фактично наділяє контролюючий податковий орган новими, більш широкими повноваженнями й дозволяє самостійно встановлювати вину платника податків. Відтепер висновки акта перевірки про здійснення платником податків того чи іншого податкового правопорушення автоматично будуть свідчити про винуватість даної особи, і тоді вже платник податків повинен буде доводити інше.

Однак у частині доведення вини (умислу) норми Податкового кодексу України викладено дещо нелогічно. Відповідно до абз. 2 п. 109.1 ПК України дії потрібно вважати вчиненими умисно, якщо їх доведено контролюючим органом, наявні обставини, котрі вказують, що платник податків цілеспрямовано створив обставини, які мають на меті невиконання або неналежне виконання вимог, установлених законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Тобто умисел платника має бути доведено через доказування наявності в діях платника бажання удавано та цілеспрямовано створити умови, які мають на меті лише невиконання або неналежне виконання вимог Податкового кодексу України. Вважаємо цей підхід до встановлення умислу суб'єктивним, тому що умисел за цією нормою необхідно визначати за допомогою аналізу внутрішнього ставлення фізичних осіб до діянь, що які вони вчиняють.

Кваліфікуючою ознакою податкового правопорушення є вчинення особою дії або бездіяльності з умислом. Однак недоліком у національному законодавстві є відсутність визначення умислу, умисності діяння, а також поняття «вина» [9]. Проте науковці визначили, що умисел у податковому праві не є психічним ставленням порушника до своїх дій, а це певна поведінка платника податків, результат його цілеспрямованого волевиявлення. Тобто це певне діяння, яке спрямоване на створення умов для невиконання чи неналежне виконання вимог законодавства. Таке діяння

в податковому праві характеризується умовою, де платник не може мати іншої мети, крім як невиконання вимог податкового закону. Можливість дотримуватися особою правил та норм, за порушення яких Податковим кодексом передбачена відповідальність, однак невиконання 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 наявності вини особи, а саме умислу, у вчиненні податкового правопорушення.

Тобто, проаналізувавши податкове законодавство, можна зазначити, що умовами, які визначають вину особи, в розумінні ст. 112 ПК є:

– наявність можливості дотримання особою правил та норм, за порушення яких передбачена відповідальність, однак відсутність діяння щодо реалізації їх дотримання;

– наявність тягаря доведення податковим органом того, що, вчиняючи та допускаючи певні діяння, платник діяв недобросовісно та без обачності.

Висновки. Вина в податковому правопорушенні є основним індикатором наявності відповідальності за такі порушення. Відповідно до судової практики України, якщо протиправність дій платника буде наслідком дій інших осіб, то вина і відповідальність платника будуть відсутні, а застосування податковими органами санкцій у цих випадках є протиправним. Запровадження терміна «вина» в податкове законодавство викликало численні питання та проблеми серед науковців, платників податків, самих податкових органів, юристів тощо, однак, на нашу думку, законодавець став на вірний шлях, закріпивши цей термін, бо його відсутність спричинила ще більше запитань, і керуватися доводилося лише судовою практикою, яка час від час вирішувала деякі проблеми, але все одно існувала численна кількість колізій через відсутність цього терміна.

Задля вдосконалення та найшвидшого впровадження терміна «вина» необхідно все ж таки визначити поняття вини, а також умислу та необережності, адже через відсутність законодавчого закріплення існує велика кількість дискусій серед науковців та юристів-практиків.

Недосконалість наукових досліджень у цьому напрямі також полягає в недостатності наукових праць учених, оскільки інститут вини в податковому праві є досить новим, та розуміння деяких питань потребує часу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 21.04.2021).
2. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення: 21.04.2021).
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі №2340/4648/18 від 06 серпня 2019 року. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/83513387> (дата звернення: 21.04.2021).
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі №1640/3125/18 від 20 серпня 2019 року. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/83703552> (дата звернення: 21.04.2021).
5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі №805/5040/15-а від 28 серпня 2019 року. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/83883671> (дата звернення: 21.04.2021).
6. Козлов І.О. Податкові правопорушення та боротьба з ними. Магістерська робота ; Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова. Миколаїв, 2020. 97 с.
7. Податкову зобов'язали доводити вину платника при правопорушенні – ПК змінили. URL: <http://www.npp.com.ua/news/4031.html> (дата звернення: 21.04.2021).
8. Умисел в податкових правопорушеннях – що таке і навіщо? URL: <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravoporushenniakh-shcho-take-i-navishcho/> (дата звернення: 21.04.2021).
9. Податкові правопорушення: які умови визначають вину. URL: https://biz.ligazakon.net/news/201197_podatkov-pravoporushennya-yak-umovi-viznachayut-vinu (дата звернення: 21.04.2021).
10. Умисел і вина в ПКУ – чи те саме? URL: <https://ips.ligazakon.net/document/reader/BZ012415> (дата звернення: 21.04.2021).