

ПРЕЗУМПЦІЯ (НЕ) ВИНУВАТОСТІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

PRESUMPTION OF (NOT) GUILTY OF THE TAXPAYER IN UKRAINE

Качковський А.С., аспірант
Державний податковий університет

У статті досліджено проблематику реалізації презумпції невинуватості платника податків в українському законодавстві, а також практичні нюанси її правозастосування. Зокрема, здійснено аналіз співвідношення понять «презумпція невинуватості платника податків», «принцип правомірності дій платника податків», «тягар доведення вини платника податків». Також продемонстровано, що обраний предмет дослідження – презумпція невинуватості платника податків була та залишається в полі зору багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених, не втрачаючи свою актуальність.

У статті надано оцінку співвідношення презумпції невинуватості платника податків та обов'язку розкривати інформацію про транскордонні операції платника податків, а також доведено їхній взаємозв'язок.

Завдяки специфічній реалізації у Податковому кодексі України презумпції невинуватості платника податків автором публікації розглянуто різноманітні правові випадки, коли саме платник податків зобов'язаний доводити відсутність податкового правопорушення та свою невинуватість у його вчиненні. Запропоновано приклади ефективного досвіду сучасних країн з розвинутою економікою, зокрема США, Франції та Швеції, щодо звільнення платника податків від відповідальності та доказів, що для цього необхідні.

Продемонстровано тенденцію до застосування презумпції вини платника податків у документах міжнародних об'єднань та організацій, які є відповіддю на агресивне податкове планування з метою ухилення від сплати податків. У першу чергу, ОЕСР щодо плану BEPS або ЄС щодо правил GAAR.

В результаті проведеного дослідження виявлено неузгодженість правової термінології в податковому законодавстві України, що має негативні наслідки на стадії правозастосування. Як наслідок, запропоновано офіційно закріпити в Податковому кодексі України презумпцію невинуватості платника податків як принцип, на якому ґрунтується податкове законодавство.

Ключові слова: презумпція невинуватості, вина платника податків, тягар доказування, податкові правопорушення, правомірність дій, транскордонні операції.

The article examines the implementation issues of the presumption of innocence for taxpayer in Ukrainian legislation, as well as the practical nuances of its enforcement. In particular, the author analyzes the correlation between the concepts of "presumption of innocence for taxpayer", "principle of legality of taxpayer actions", and "burden of proof for taxpayer guilt". It is also demonstrated that the chosen subject of research, the presumption of innocence for taxpayers, has been and remains the focus of many foreign and domestic scholars, without losing its relevance.

The article provides an assessment of the relationship between the presumption of innocence for taxpayers and the obligation to disclose information on cross-border transactions by taxpayers, highlighting their interconnection.

Due to specific implementation in the Tax Code of Ukraine, the author examines various legal cases in which taxpayers are specifically required to prove their innocence and the absence of tax offenses. Examples of effective practices from economically developed countries like the United States, France, and Sweden are presented, illustrating how taxpayers can be relieved of liability and the evidence required for such relief.

The author also demonstrates the growing trend of applying the presumption of taxpayer guilt in the documents of international associations and organizations, in response to aggressive tax planning aimed at tax evasion. Particularly, the OECD's BEPS plan and the EU's GAAR rules are noteworthy in this regard.

The study reveals inconsistencies in legal terminology within Ukraine's tax legislation, which negatively impact law enforcement. Therefore, it is proposed to formally establish the presumption of innocence for taxpayers as a fundamental principle in the Tax Code of Ukraine, serving as the basis for tax legislation.

Key words: presumption of innocence, taxpayer guilt, burden of proof, tax offenses, legality of actions, cross-border transactions.

Постановка проблеми. Конституція України [1] закріплює та гарантує кожному у статті 62 загальну презумпцію невинуватості, яка є наріжним каменем вітчизняної правової системи нашої держави та більшості країн цивілізованого світу. Загальноприйнятною є позиція, що конституційна презумпція невинуватості знаходить своє продовження у податковому законодавстві. Проте, правова техніка реалізації презумпції невинуватості в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) ставить більше питань, ніж дає відповідей.

Відповідно до статті 4 ПКУ [2], податкове законодавство України ґрунтується, зокрема на презумпції правомірності рішень платника податків за умови, якщо положення закону містять можливість неоднозначного (множинного) тлумачення. Цьому кореспондує закріплення у пункті 56.4 статті 56 ПКУ обов'язок контролюючого органу доводити правомірність будь-якого нарахування податкових зобов'язань. Таким чином, ПКУ не містить офіційного закріплення презумпції невинуватості платника податків (presumption of guilt), обмежуючись лише презумпцією правомірності рішень платника податків (presumption of legality of taxpayer's decisions) та покладення тягара доказування (burden of proof) на контролюючий орган.

Вважаємо, що відсутність чіткого закріплення в ПКУ презумпції невинуватості платника податків не є випадковістю, що підтверджується переліком інших положень ПКУ та правозастосовною практикою.

Аналіз публікацій, у яких започатковано розв'язання цієї проблеми. У цілому, дослідженню проблеми реалізації презумпції невинуватості платника податків у законодавстві, а також практичним нюансам її правозастосування присвячені праці О. І. Байк, З. М. Будька, Д. О. Гетманцева, Т. О. Губанової, А. Й. Іванського, Д. А. Кобильника, А. О. Полянчика, К. П. Прокура, Д. С. Сахна, В. Н. Яновського та ін.

Презумпція невинуватості платника податків була та залишається предметом багатьох досліджень іноземних та вітчизняних вчених, не втрачаючи свою актуальність. Проблематика реалізації конституційної презумпції невинуватості у податковому законодавстві зумовлює виникнення розповсюдженого висновку про існування в Україні саме презумпції винуватості платника податків. Зокрема такої позиції притримується М. П. Кучерявенко [3, с. 21], який зазначає про закріплення законодавцем саме презумпції винності платника податків.

М. В. Кармаліта зазначає про перехід вини з категорії предмета доказування до правової презумпції, що при-

звело до виникнення негативного феномена: формально проголошуючи презумпцію невинуватості, законодавець побудував механізм презумпції вини платника податків [4, с. 109]. В. С. Яновський вказує на те, що презумпція невинуватості втілена у нормах податкового законодавства настільки суперечливо, що де-факто є всі підстави стверджувати про наявність презумпції винуватості платника податків [5, с. 120]. І. І. Бабін при цьому приходиться до висновку, що презумпція невинуватості платника податків в Україні має лише окремі прояви, що полягають в обмежені тривалості податкових перевірок та можливості платника податків не виконувати незаконні вимоги контролюючого органу [6, с. 90].

Метою дослідження є аналіз природи презумпції невинуватості платника податків та специфіки її реалізації у податковому законодавстві України, розмежування з категоріями «презумпція правомірності рішень платника податків» та «тягар доведення», визначення випадків застосування презумпції винуватості платника податків та формування конкретних пропозицій щодо змін до законодавства.

Виклад основного матеріалу. Перш ніж перейти до аналізу питання реалізації презумпції невинуватості платника податків в податковому законодавстві України доцільно визначити співвідношення з суміжними категоріями, а саме презумпцією правомірності рішень платника податків та обов'язком доведення вини платника податків. Всі вищезазначені категорії є взаємопов'язаними, але не тотожними. Розглянемо зв'язок цих категорій на практичному прикладі, а саме подання платником податків декларації з податку на прибуток підприємств.

За існування презумпції невинуватості платника податків передбачається, що платник податків правильно здійснив розрахунок податкових зобов'язань та подав декларацію, складену відповідно до вимог законодавства. У цій конструкції контролюючий орган за наявності сумнівів у достовірності, повноті та правильності даних, що містяться у податковій декларації, повинен довести факт здійснення платником податків порушення положень закону. Тобто, на контролюючий орган покладається обов'язок доведення наявності у діях платника податків складу податкового правопорушення. Таким чином, презумпція невинуватості платника податків реалізується через покладання тягара доказування будь-яких порушень на контролюючий орган.

Водночас ПКУ замість закріплення презумпції невинуватості платника податків пропонує презумпцію правомірності рішень платника податків, але лише у тому випадку, коли існує неоднозначне трактування положень закону. Тобто, презумпція правомірності рішень платника податків реалізована у ПКУ з обмеженням, що виключає її розповсюдження на будь-які випадки за відсутності неоднозначного трактування закону. До того ж, питання наявності чи відсутності неоднозначності положень закону на практиці неможливо визначити в адміністративному порядку, що залишає площину для зловживань контролюючого органу та зводить існування вищезазначеної презумпції до юридичної фікції.

Специфічна реалізація в ПКУ презумпції невинуватості платника податків дозволяє розглянути різноманітні правові випадки, коли саме платник податків зобов'язаний доводити відсутність податкового правопорушення та свою невинуватість у його вчиненні.

Розглянемо стандартний правовий механізм отримання від контролюючого органу податкової консультації щодо застосування окремих положень податкового законодавства та реалізації прав і обов'язків платника податків. Відповідно до статті 53 ПКУ, платник податків, що діяв у відповідності до наданої контролюючим органом податкової консультації, не звільняється від обов'язку сплати податкового зобов'язання. Маємо яскравий приклад того, як податкове законодавство знімає з контролюючого органу будь-яку відповідальність за надану індивідуальну податкову консуль-

тацію та дозволяє йому здійснювати нарахування податкових зобов'язань в загальному порядку. У такому випадку є обґрунтовані підстави стверджувати про існування презумпції вини платника податків, який буде зобов'язаний доводити відсутність складу податкового правопорушення в адміністративному та судовому порядкух.

На наш погляд, законодавець повинен врахувати досвід сучасних країн з розвинутою економікою, зокрема США, Франції та Швеції, де податкове законодавство звільняє платника податків від відповідальності, якщо він діяв у відповідності до наданих консультацій та роз'яснень контролюючого органу.

Попри закріплення у статті 56 ПКУ обов'язку контролюючого органу доводити правомірність будь-якого нарахування, у випадку проведення документальних перевірок саме платник податків зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні будь-яких податкових правопорушень на стадії адміністративного оскарження. Яскравим підтвердженням цього слугує процедура подання скарги на податкове-повідомлення рішення до контролюючого органу вищого рівня, протягом якої саме платник податків доводить відсутність порушення податкового законодавства.

Також заслуговує на увагу закріплені у статті 73 ПКУ повноваження контролюючого органу на збір податкової інформації шляхом надсилання платнику податків запитів про надання інформації та її документального підтвердження. На практиці контролюючий орган, як правило, зловживає зазначеним правом та запитує інформацію і документи, що не стосуються визначеного предмета запиту. Водночас такий збір податкової інформації часто має виключно фіскальну мету та спрямований на потенційне донарахування податкових зобов'язань.

Отримавши подібний запит від контролюючого органу, платник податків змушений надавати інформацію та документи на підтвердження відсутності будь-яких порушень податкового законодавства, обґрунтовуючи правомірність своїх дій щодо нарахування та сплати податків.

Ще одним прикладом реалізації презумпції вини платника податків в Україні є покладання тягара доведення правомірності застосування платником податків пільги, що передбачена міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування, які ратифіковані Україною. Так відповідно до положень статті 103 ПКУ, для застосування пільги зі сплати податку на репатріацію платник податків повинен надати довідку про резидентський статус відносно отримувача доходу та довести, що останній є кінцевим бенефіціарним власником доходу, який реально має можливість розпоряджатися його долею (економічний підхід).

Подібний механізм презюмування вини платника податків під час застосування податкових пільг реалізований у податковому законодавстві США, де обов'язок довести правомірність застосування податкової пільги також покладається на платника податків [7, с. 154].

Проаналізовані вище випадки дають підстави стверджувати про існування в податковому законодавстві України презумпції вини платника податків з відповідним кореспондуванням обов'язку платника податків доводити відсутність порушень податкового законодавства.

Вважаємо, що неузгодженість правових положень податкового законодавства та невизначеність офіційної позиції законодавця щодо презумпції (не)винуватості платника податків створює штучні перешкоди для ефективного функціонування податкової системи України та у багатьох випадках порушує права та законні інтереси платників податків.

Варто зазначити, що тенденція до застосування презумпції вини платника податків не є новою та знаходить своє відображення у переліку нормативно-правових актів міжнародних об'єднань та організацій, які дають відповідь на агресивне податкове планування з метою ухилення від сплати податків.

Базовою платформою для боротьби з агресивним податковим плануванням стало прийняття Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) плану BEPS (скор. англ. Base Erosion and Profit Shifting).

Разом з тим, на сьогодні у багатьох країнах світу діють загальні правила GAAR (скор. англ. General Anti-Avoidance Rules), які заслуговують на особливу увагу у зв'язку зі специфікою доведення добросовісності схем податкового планування. Так в межах ЄС правила GAAR знайшли своє відображення у Директиві Ради ЄС № 2016/1164 від 12.07.2016 [8]. Водночас імплементація правил GAAR у внутрішньому законодавстві є неоднорідною та часто доволі суперечливою. Наприклад, в таких країнах як США, Південна Корея, Австралія та Швеція – тягар доведення у зазначених випадках покладається саме на платника податків. У той же час внутрішнє законодавство Франції, Італії та Бельгії покладе такий обов'язок на контролюючий орган. Таким чином, презумпція винуватості платника податків та кореспондуючий обов'язок доведення відсутності порушень податкового законодавства є своєрідним вимушеним кроком та відповіддю цивілізованого світу на виклики сучасності.

Водночас необхідно зазначити, що з метою дотримання балансу державних та приватних інтересів обмежене застосування презумпції винуватості платника податків у випадку агресивного податкового планування може бути виправданим. Попри зазначене, тенденція до закріплення презумпції винуватості платника податків у національному законодавстві та її розповсюдження на всі можливі випадки є недопустимою та може призвести до суттєвого порушення балансу між інтересами держави та платника податків, права та законні інтереси якого будуть безпідставно обмежені.

У контексті сучасних тенденцій у боротьбі з агресивним податковим плануванням варто відзначити Директиву Ради ЄС № 2018/822 від 25.03.2018 (DAC6), якою втілено у життя правила обов'язкового розкриття інформації про трансграничні операції платника податків [9]. За змістом DAC6 запроваджено обов'язок розкривати схеми агресивного податкового планування та звітувати про відповідні трансграничні операції. Такий обов'язок покладається, як правило, на посередників платника податків – податкових консультантів, аудиторів, банки, страхові компанії, що беруть участь у відповідних трансграничних операціях. За відсутності таких посередників або застосування правил професійної чи банківської таємниці, обов'язок пере-

кладається безпосередньо на платника податків. Переконані, у цьому випадку існують підстави стверджувати про презюмування винуватості платника податків та перекладання на нього тягара доведення добросовісності застосованих схем податкового планування. Цілком очевидно, що обов'язок звітування про трансграничні операції буде супроводжуватись наданням обґрунтування правомірності дій платника податків, а тому тягар доведення автоматично буде переміщений з контролюючого органу на платника податків.

Висновки. Конституційна презумпція невинуватості є беззаперечною правовою гарантією, яка формує основу законодавства кожної цивілізованої країни. Податкове законодавство у жодному разі не повинно бути виключенням, а платник податків презюмується винним у вчиненні податкового правопорушення. На жаль, актуальна редакція ПКУ не закріплює презумпцію невинуватості платника податків як основоположний принцип, а обмежується лише зазначенням суміжних категорій, які не дозволяють платнику податків повноцінно реалізувати власні права та законні інтереси.

Вважаємо, презумпція невинуватості платника податків повинна бути нерушимим принципом, на якому базується національне податкове законодавство кожної цивілізованої держави. Водночас за наявності специфічних викликів сучасності, зокрема агресивного податкового планування з метою ухилення від сплати податків, з метою дотримання балансу державних та приватних інтересів, можливе обмежене використання презумпції вини платника податків, але лише за умови чіткого закріплення таких виключень із загального правила у податковому законодавстві.

З метою усунення неузгодженостей у податковому законодавстві України пропонується внести зміни до статті 4 ПКУ та закріпити презумпцію невинуватості платника податків, а також покладення на контролюючий орган тягара доказування вчинення платником податків будь-яких порушень податкового та іншого законодавства.

Крім того, необхідно змінити і статтю 52 ПКУ та звільнити платника податків від відповідальності у випадку, коли останній діяв у відповідності до наданої контролюючим органом податкової консультації.

Реалізація вищезазначених змін буде першим кроком для переосмислення та перебудування багатьох механізмів податкового законодавства, що дозволить забезпечити баланс державних та приватних інтересів, а також ефективність і справедливість податкової системи України.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 в редакції від 01.01.2020. Офіційний ресурс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 27.06.2023).
2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 в редакції від 06.05.2023. Офіційний ресурс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 27.06.2023).
3. Кучерявенко М. П. Податкове право: навчальний посібник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін.; За ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
4. Karmalita M., Dragan O. Guilt as an element of a tax offense. *Entrepreneurship, Economy and Law*. 2021. Issue 9, Pp. 107–115.
5. Яновський В. С. Презумпція невинуватості в податкових правовідносинах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2013. № 6–3, Том 1. С. 119–121.
6. Бабін І. І. Презумпція невинуватості платника податків та її реалізація в податковому законодавстві. *Науковий вісник Чернівецького університету*: збірник наукових праць. 2009. Випуск 522. С. 86–92.
7. Проскура К. П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування. *Економічний часопис – XXI. Економіка та управління підприємствами*. 2012. Випуск 7–8. С. 30–33.
8. Official Journal of the European Union L 193/1 dated July 19, 2016. Офіційний ресурс. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG&toc=OJ.L.:2016:193:TOC (дата звернення 27.06.2023).
9. Official Journal of the European Union L 139/1 dated June 05, 2018. Офіційний ресурс. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32018L0822> (дата звернення 27.06.2023).