

НОВАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ПРИТЯГНЕННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ДО ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

TAX LEGISLATION INNOVATIONS IN PROSECUTION TAXPAYERS TO FINANCIAL RESPONSIBILITY

Лашин Д.Є., студент III курсу міжнародно-правового факультету
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена аналізу нової моделі відповідальності за податкові правопорушення, яка визначає та конкретизує основні умови її настання та її допустимі межі. Виокремлення характерних особливостей та умов притягнення до фінансової відповідальності за податкові правопорушення, а також аналіз суб'єктивної сторони податкового правопорушення, зокрема вини платника податків, становлять мету дослідження. Стаття містить низку основних положень оновленого податкового законодавства та їх аналіз з точки зору юридичного визначення суб'єктивної сторони податкового правопорушення. Нормативне закріплення суттєво нового складу податкового правопорушення в умовах реформування податкової системи зумовлює необхідність його дослідження, тому що податкові нововведення в окремих прямо передбачених законом випадках істотно змінили характер та умови настання фінансової відповідальності за податкове правопорушення. У роботі акцентується увага на окремих нормах Податкового кодексу України, зокрема на тих, які покладають додатковий обов'язок на контролюючий орган, а саме обов'язок установлення вини особи платника податків у вчиненому правопорушенні. Уведення правової категорії умислу з точки зору податкового правопорушення дає змогу вирішувати податкові суперечки безпосередньо між контролюючим органом і платником податків, не доводячи справу до суду. Тому розкриттю цієї категорії приділено окрему увагу. Наявність умислу й установлення суб'єктивної сторони податкового правопорушення є основними предметами дослідження, оскільки ці категорії юридичної відповідальності є головними індикаторами наявності податкового правопорушення в окремих випадках, передбачених Податковим кодексом України. Підсумовуючи, зазначимо на тому, що нормативне закріплення нового процесуального порядку реалізації інституту податкової відповідальності сприяє встановленню та юридичній регламентації додаткових гарантій і механізмів, які, з одного боку, покликані захищати особу чесного платника податків, а з іншого боку, стимулювати платників податків до ведення сумлінної та відповідальної податкової діяльності.

Ключові слова: новації податкового законодавства, фінансова відповідальність, відповідальність за порушення податкового законодавства, податкове правопорушення, суб'єктивна сторона податкового правопорушення, умисел.

The article is devoted to the analysis of the new model of liability for tax offences which defines the main circumstances of the occurrence and permissible limits of liability. The purpose of this study is to separate the characteristic features of prosecution to financial responsibility for tax offences, as well as analyze introduced model of the tax liability. The article contains a number of fundamental thesis of the updated tax legislation and conceptual analysis in terms of legal consolidation of the subjective side of the tax offence. Normative definition of the significantly new compound of the tax offence in terms of reforming the tax system necessitates the study, because of the tax innovations that have changed circumstances of financial liability for tax offences in some cases directly provided by law. The paper focuses at certain norms of the Tax Code, particularly, those norms that impose an additional obligation on the supervisory authority. Namely it is: the obligation of establishing the guilt of the taxpayer in the defined offence. The introduction of the legal category of intent makes it possible to resolve tax disputes between the supervisory authority and the taxpayer without transferring the case to the court. Therefore, the special attention is paid to the disclosure of this legal category. The presence of the intent and the establishment of the subjective side of the tax offence are the main subjects of the research because of these categories of legal liability are the main indicators of the presence of the tax offence in some cases provided by the Tax Code. To conclude, we should note that the normative consolidation of the new processual form of implementing the institution of tax liability contributes to the establishment and to the legal regulation of the additional guarantees and mechanisms, which on the one hand are designed to protect the honest and on the other – to encourage taxpayers to conduct honest tax activities.

Key words: innovations in tax legislation, financial responsibility, liability for violation of tax legislation, tax offence, subjective side of the tax offence, intent.

Актуальність теми. Значна динаміка розвитку сучасних ринкових відносин зумовлює виникнення низки проблем в економічній сфері, які має вирішувати держава. Однією з таких актуальних проблем є правове врегулювання фінансових правопорушень в контексті існування фактичних особливостей відповідальності за податкові правопорушення.

Правова природа податкової відповідальності, так само як і її місце серед інших видів юридичної відповідальності, має бути визначена доктриною, виходячи з характерних особливостей податкової відповідальності, законодавець повинен чітко встановити її основні умови настання та допустимі межі її застосування.

Метою дослідження є визначення особливостей притягнення до відповідальності за податкові правопорушення й аналіз нової моделі податкової відповідальності, якою запроваджено ключові зміни до формування юридичного складу податкового правопорушення в цілому.

Теоретичну базу дослідження становлять праці таких науковців, як А.І. Карлова, К.М. Огородник, Р.Ф. Ханова, А.С. Литвінцева, А.А. Барікова, К.К. Богомазова та інші. Однак питання правового врегулювання фінансової відповідальності за податкові правопорушення з урахуванням запроваджених особливостей досі залишається дискусійним.

Виклад основного матеріалу. Формулювання цілісної концепції економічної політики, яка б сприяла розвитку як держави, так і всіх суб'єктів господарювання, – одне з головних завдань, що покладається на державу. Так, у 2021 році на підставі економічного аудиту країни Кабінет Міністрів схвалив Національну економічну стратегію до 2030 року, яка мала сприяти макроекономічному розвитку країни. Однак у частині, де Стратегія стосувалася податкової та митної політики, мала місце наявність великої кількості невизначених кроків, які формулювали лише орієнтовні напрями розвитку й не встановлювали жодних чітких цілей і механізмів їх реалізації. Наприклад, один з визначених кроків – «зменшення податкового навантаження на бізнес» – не містить жодних базових дій, які б сприяли економічному зростанню та реальному зменшенню навантаження.

Відсутність можливості більше конкретизувати положення, визначені в Стратегії, законодавець спрямував свою увагу на внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) та безпосередньо на реформування інституту податкової відповідальності, яке, на його думку, мало б покращити юридичну опору платників податків [2, с. 10].

Таким чином, усі істотні зміни, які стосувалися врегулювання інституту податкової відповідальності, визначені

в межах реформування податкової системи Законом України «Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-IX (далі – Закон № 466-IX). Вищенаведеним Законом № 466-IX у ПКУ були запроваджені ключові нововведення, які суттєво змінили функціонування інституту притягнення до податкової відповідальності в цілому.

З 1 січня 2021 року в податковій сфері запроваджено реалізацію принципово зміненого порядку притягнення до відповідальності, який включає в себе конструкцію нового складу податкового правопорушення та зумовлює дослідження й аналіз законодавчо встановлених правил. Сформовано новий фундаментальний складник притягнення особи до відповідальності за податкове правопорушення – суб'єктивну сторону, яка базується на встановленні вини правопорушника. Відтепер мають місце суттєві зміни у визначенні юридичної відповідальності за податкові правопорушення, а також фактичні зміни в складі податкового правопорушення.

Відомо, що єдиною підставою юридичної відповідальності в податковому праві є наявність факту вчинення податкового правопорушення. Юридична відповідальність для податкового права може бути визначена як специфічні правовідносини між державою і правопорушником, які характеризуються існуванням державного примусу у вигляді покладення на правопорушника певних санкцій фінансового, адміністративного чи кримінального характеру [3, с. 151]. Такі види юридичної відповідальності, як адміністративна та кримінальна, які можуть бути застосовані за порушення диспозицій норм з питань оподаткування й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не становлять предмет статті. Наша увага буде зосереджена виключно на фінансовій відповідальності за податкове правопорушення, яка застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і/або пені відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПКУ. Цією статтею встановлюються загальні принципи фінансової відповідальності, якими визначено, що за порушення законів з питань оподаткування й іншого законодавства фінансова відповідальність установлюється та застосовується відповідно до вимог ПКУ або інших законів у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів). Із цього приводу окремо варто зазначити, що сама пеня не є складником фінансової відповідальності за порушення вимог ПКУ. Вона застосовується лише як певна сума коштів, що нараховується у вигляді відсотків на суму податкового зобов'язання та/або на суму штрафної (фінансової) санкції, які не були сплачені в установлені законом строки [1]. Такі особливості застосування пені в поєднанні з фінансовою відповідальністю за податкові правопорушення виходять із нормативних приписів, викладених у пп. 14.1.39 п. 14.1. ст. 14 ПКУ й у пп. 14.1.162 п. 14.1. ст. 14 ПКУ.

Таким чином, з огляду на наявні особливості фінансової відповідальності за податкові правопорушення, за умови урахування загальноприйнятої правової конструкції в ПКУ п. п. 112.3 і 112.4 ст. 112 закріплено, що особа не може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення інакше, як на підставах і в порядку, передбачених ПКУ, і не може бути притягнута двічі до відповідальності одного виду за вчинення одного й того самого податкового правопорушення. Однак із прийняттям Закону № 466-IX унесені зміни до складу податкового правопорушення, що спричинило трансформацію умов застосування та реалізації податкової відповідальності за конкретні правопорушення, передбачені ПКУ [6].

Значні зміни, запроваджені Законом № 466-IX, торкнулися юридичного тлумачення категорії податкового правопорушення, яке нині в п. 1 ст. 109 ПКУ визначається

як протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння чи бездіяльність платника податку (у тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів і/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПКУ [6]. Таким чином, законодавець додає до складу суб'єктивної сторони податкового правопорушення один системоутворювальний елемент – вину особи-правопорушника, яка, відповідно до положень ПКУ, може бути виражена лише в прямому умислі. Виходячи із цього, виокремлення сутності програми реформування податкової відповідальності полягає безпосередньо в проведенні системного аналізу функціонування цього інституту, що дасть можливість віднайти й виділити характерні особливості, притаманні виключно відповідальності за скоєння податкового правопорушення.

Так, варто звернути особливу увагу на аналіз нового визначення податкового правопорушення, яке, по-перше, з іншого боку розкриває значення суб'єктивної сторони податкового правопорушення для доведеності скоєння останнього, по-друге, визначає характер умислу, з яким може бути вчинене податкове правопорушення.

Тут ми маємо окремо зупинитися на особливостях суб'єктивної сторони податкового правопорушення, яка може визначатися лише для фізичних осіб платників податків (у тому числі осіб, прирівняних до них) і для юридичних осіб. Це має істотне значення для дослідження, адже відтепер склад податкового правопорушення набуває нового кваліфікуючого елементу, установлення якого має свої принципові умови й особливості відповідно до ПКУ. Так, суб'єктивна сторона у формі вини правопорушника не встановлюється для контролюючих органів і посадових (службових) осіб контролюючих органів. Останнє твердження впливає з чинних положень ПКУ, де в п. 109.4 ст. 109 визначено, що контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини. Також п. 110.3 ст. 110 ПКУ встановлено, що контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень посадовими (службовими) особами таких контролюючих органів. Ці твердження ПКУ мають істотне значення з огляду на те, що реформа податкової відповідальності покликана певною мірою визначити межі застосування нової конструкції складу податкового правопорушення, а також визначити як фундаментальний принцип для деяких видів правопорушень, передбачених ПКУ, презумпцію невинуватості особи, дія якої, до речі, не поширюється на контролюючий орган.

Юридична оцінка й аналіз визначення правової категорії податкового правопорушення зобов'язує нас зосередити увагу на вищевказаній презумпції невинуватості особи, зміст якої викладено в ч. 2 п. 111.3 ст. 111 ПКУ. Виходячи з нормативних приписів ПКУ, доведення вини фізичної або юридичної особи в учиненні податкового правопорушення покладається на контролюючий орган в обов'язковому порядку в конкретно визначених Податковим кодексом випадках. Тобто лише за умови доведеності вини особи вона може бути притягнута до юридичної відповідальності за податкове правопорушення. Виходячи із цього, можна зробити такий висновок: суб'єктивна сторона податкового правопорушення відтепер має ключове значення для визнання певних дій особи такими, що становлять склад податкового правопорушення, а безпосереднє визнання винуватості особи є основною умовою для доведеності скоєння податкового правопорушення [2, с. 17]. Однак із цього приводу виникає доречне доповнення, яке міститься в п. 109.3 ст. 109 ПКУ, де вказується, що встановлення вини особи є необхідною умовою притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення виключно в прямо передбачених Податковим кодексом випадках. Цей пункт містить

вичерпний перелік посилань на статті ПКУ, які передбачають правопорушення, до складу яких обов'язково входить суб'єктивна сторона, отже, і факт доведення вини особи правопорушника є обов'язковим лише в цих прямо передбачених законом випадках. Склад цих правопорушень безпосередньо, окрім елементів, також передбачає й наявність окремих кваліфікуючих ознак, які в загальноправовому розумінні допомагають правозастосовним органам установити обсяг і характер відповідальності правопорушника.

Суб'єктивна сторона податкового правопорушення характеризується наявністю власних ознак, які сприяють установленню обсягу відповідальності. Так, фундаментальною кваліфікуючою ознакою податкового правопорушення нині є вчинення діяння (дії або бездіяльності) умисно. Умисел у цьому випадку може виражатися як у прямій, так і в непрямій формах, які відрізняються лише свідомим бажанням правопорушника. Так, на вчинення правопорушення з прямим умислом указує той факт, що особа бажала настання суспільно небезпечних наслідків, а в разі вчинення діяння з непрямим умислом – не бажала, але свідомо допускала можливість настання таких наслідків.

Хоча податкове законодавство безпосередньо не містить визначення правової категорії умислу, однак розкриває його зміст і суть в окремих положеннях ПКУ. Відповідно до п. 109.1 ст. 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 Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [6]. Також сутність парадигми умислу при визначенні вини правопорушника розкривається в п. 112.2 ст. 112 ПКУ, де зазначено, що особа вважається винною в учиненні правопорушення, якщо буде доведено, що вона мала можливість для дотримання правил і норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів для їх дотримання. Тобто це твердження ПКУ передбачає можливість вираження вини особи у формі непрямого умислу, який виділяється законодавцем окремо, однак особливою додатковою кваліфікацією податкового правопорушення, учиненого з непрямим умислом, законодавцем не встановлюється. У частині 2 п. 112.2 ст. 112 ПКУ також розкривається зміст правопорушення, учиненого умисно. Умисним вважається податкове правопорушення в разі, коли контролюючим органом доведено, що платник податків учиняє певні дії або допускає бездіяльність, за які передбачена відповідальність, контролюючий орган має довести, що платник податків учиняє певні дії або допускає бездіяльність нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Як можна побачити, фундаментом для встановлення умислу особи є суб'єктивні оціночні категорії, такі як «нерозумність», «недобросовісність» і «необачність» діянь правопорушника. Однак установлення винності особи здійснюється вже на суттєво інших підставах, таких як «невиконання» або «неналежне виконання вимог, установлених Кодексом» [4]. З приводу тлумачення таких дискусійних положень ПКУ в судових інстанціях уже склалася певна тенденція, яка певною мірою визначає, яке рішення в майбутньому теоретично може прийняти як контролюючий орган, так і суд. Яскравим прикладом, що започаткував згадану тенденцію, може бути Постанова КАС ВС від 17. 12. 2020 у справі № 826/6821/13-а за позовом ПП «Валтар» до ДПП у Дніпровському районі ГУ ДФС у м. Києві. Суд, розглядаючи цю справу по суті, дійшов висновку, що «платник податків, при укладанні ... договорів має керуватися належною обачністю, оскільки саме від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів та отримання прибутку, який є основною метою». Аналізуючи це судове рішення, можна дійти висновку,

що норма, визначена в ч. 2 п. 112.2 ст. 112 ПКУ, так би мовити, натякає платнику податків, що він постійно повинен діяти обачно та добросовісно, аби запобігти скоєнню правопорушень, в іншому ж випадку такі дії будуть розцінені контролюючим органом або судом як необачні, тому певною мірою умисні.

Отже, розуміємо, що невиконання або неналежне виконання встановлених законодавством правил завжди є наслідком дій або бездіяльності особи, які можуть кваліфікуватися лише як умисні, оскільки як невиконання, так і неналежне виконання є порушенням обов'язків, які закріплені за платником податків у ст. ст. 16 і 36 ПКУ.

Установлення суб'єктивної сторони податкового правопорушення так само, як і визначення умислу діяння, відіграє важливу роль у підтвердженні наявності правопорушення.

Особливий процесуальний порядок реалізації податкової відповідальності в окремих випадках обумовлює додаткові вимоги, коли обов'язковою умовою притягнення до фінансової відповідальності буде встановлення наявності вини особи.

Так, окрім вимог, регламентованих п. 109.3 ст. 109 ПКУ, де обов'язковою умовою притягнення особи до відповідальності є встановлення контролюючими органами вини особи, ПКУ визначає й інші умови визнання винуватості особи: учинення особою повторного правопорушення або такого, що визнано триваючим. Відповідно до п. 111.4 ст. 111 ПКУ, особа вважається такою, що вчинила правопорушення повторно, якщо вона вже була притягнута до відповідальності в установленому ПКУ порядку за аналогічне правопорушення [6]. Триваюче правопорушення в п. 111.5 ст. 111 ПКУ визначається як безперервне невиконання норм ПКУ платником податків, який учинив певні дії чи допустив бездіяльність і не вчиняв подальших дій для його усунення до моменту виявлення такого правопорушення контролюючим органом.

Оновлений процесуальний порядок притягнення до фінансової відповідальності в податковому праві також передбачає й обставини, які пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкового правопорушення. Стаття 112¹ ПКУ визначає вичерпний перелік таких обставин: учинення діяння під впливом погрози, примусу, через матеріальну або службову залежність; учинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин; самостійне повідомлення платником податків про вчинення ним правопорушення, окрім правопорушень, які передбачені ст. ст. 123 і 125¹ ПКУ. Установлення обставин, що пом'якшують відповідальність, покладається на контролюючий орган, а тому логічним є положення п. 112¹.2 ст. 112¹ ПКУ, де вказано, що контролюючий орган може на власний розсуд визнавати інші обставини, не передбачені в п. 112¹.1, такими, що пом'якшують відповідальність. У співвідношенні із цими положеннями ПКУ знаходиться й п. 113.6 ст. 113 ПКУ, яким встановлено, що в разі наявності хоча б однієї з обставин, що пом'якшують відповідальність, розмір штрафу має становити 50% від розміру встановленого відповідною статтею Кодексу, яка передбачає санкцію за вчинене правопорушення [4].

Головною особливістю нового порядку та фактором, який, на думку законодавців, сприятиме розвитку й заохоченню до ведення чесного бізнесу, суттєво знизить корупційний складник під час перевірок, є фундаментальне твердження, визначене в п. 112.7 ст. 112 ПКУ, яке має забезпечити захист платників податків. У відповідному пункті ПКУ встановлено: якщо контролюючий орган не доведе вини платника податків, тобто що платник податків мав можливість для дотримання правил і норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання, то останній не може бути притягнутий до відповідальності за таке порушення. Нормативні приписи п. 112.7 ст. 112 ПКУ

застосовуються лише в тому випадку, коли обов'язковою умовою притягнення до фінансової відповідальності за податкове правопорушення визначена наявність вини платника податків. Варто зазначити, що ПКУ запроваджена презумпція правомірності рішень платника податків, яка регламентована в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 й у п. 56.21 ст. 56. Її сутність полягає в тому, що всі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, мають трактуватися на користь особи платника податків. Також суттєва особливість концепції встановлюється пп. 17.1.16 п. 17.1 ст. 16 ПКУ, який визначає серед переліку прав платників податків одне нове, однак ключове право – право на самозахист [5]. Так, цим підпунктом Кодексу встановлено, що особа має право за власною ініціативою надавати письмові пояснення або документи, які підтверджують відсутність вини в учиненому податковому правопорушенні.

Висновки. Підсумовуючи, визначимо, що нині новий порядок притягнення до відповідальності осіб-платників податків передбачає таке:

– визначення суб'єктивної сторони у формі вини особи як обов'язкового складника податкового правопорушення лише в конкретних випадках, передбачених ПКУ, перелік яких наведений у п. 109.3 ст. 109 ПКУ;

– повний і всебічний аналіз з боку контролюючого органу щодо наявності умислу та вини платника податків

при вчинення податкового правопорушення й доведення існування вини в діянні особи;

– притягнення до фінансової відповідальності платника податків за вчинення податкового правопорушення можливе лише за умови наявності вини в його діянні, крім деяких правопорушень, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини. Наприклад, відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, відповідно до ст. 116 ПК;

– наявність конкретних обставин, визначених у ст. 112¹ Кодексу, які пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкового правопорушення;

– установлення можливості самозахисту особи шляхом надання відповідних письмових пояснень або документів, які б підтверджували відсутність вини в учиненому податковому правопорушенні.

У будь-якому разі новий порядок притягнення до відповідальності за податкове правопорушення, який базується на доведенні винності платника податків, – лише перший крок у реформуванні податкової системи та створенні умов і чинників для економічного зростання. Він докорінно змінює підходи до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Упровадження в податкове законодавство правових категорій «вина» та «умисел» покликано захищати інтереси сумлінних платників податків. Але водночас це сприяє виникненню нової практики в органах, що наділені правозастосовними повноваженнями, щодо їх доведення та спростування в різноманітних податкових спорах.

ЛІТЕРАТУРА

1. Богомазова К.К. Юридична відповідальність за податкові правопорушення за законодавством України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2013. № 7. С. 1–3.
2. Городецька А. Без вини винуваті. *Юридична газета. Аналітична рубрика: Сфери практики*. 2020. № 8 (714). С. 9–17.
3. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Фінансове право*. 2016. № 6. С. 150–154.
4. Ханова Р., Барікова А. Оновлена концепція вини в податковому праві. *Судово-юридична газета*. 2021.
5. Податкові порушення: які обставини звільняють платника податків від фінансової відповідальності? *Вісник. Офіційно про податки*. 2021. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100023498-podatkovyi-porushennya-yaki-obstavini-zvilnyayut-platnika-podatkov-vid-finansovoyi-vidpovidalnosti>.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13–14, 15–16, 17. ст. 112.