

Ю. В. Циганок

аспірант кафедри фінансового права

Юридичного інституту

ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ – ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

У статті автор аналізує підхід до визначення вини як кваліфікуючої ознаки податкового правопорушення, запропонований законодавцем у Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2010 року. Хоча науковці неодноразово досліджували це питання, проте для вітчизняного податкового законодавства воно є новелою. Особливість запропонованої у вищезазначеному Законі дефініції полягає в тому, що вина фактично прирівнюється до умислу. Умисел визначається як доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім невиконання або неналежного виконання вимог, установлених податковим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Водночас умисел використовується як додаткова кваліфікуюча ознака для встановлення фінансових санкцій за окремі види податкових правопорушень. Автором проаналізовано чинне законодавство України, проведено аналіз змісту запропонованих змін із позицій доктрини податкового права в частині складу податкового правопорушення, у порівнянні з відповідною доктриною кримінального права. Ураховано особливість суб'єкта відповідальності – юридичної особи, яка полягає в тому, що така особа не має власної волі, в її діях виражається воля уповноважених посадових осіб, лише про умисел яких і може йтися. Автором проведено порівняльний аналіз норм щодо накладення окремих видів штрафних санкцій, застосування яких законодавець прямо ставить у залежність від наявності вини платник податків. Водночас автор звернув увагу на те, що в кількох запропонованих нормах законодавцем чітко не визначено умови одночасного застосування повторності й умислу як факультативних кваліфікуючих ознак податкового правопорушення, що може мати негативні наслідки запропонованих змін для правозастосування за результатами здійснення податкового контролю.

Ключові слова: податкове правопорушення, склад, вина, умисел, штрафні санкції.

Актуальність теми. В Україні багато років поспіль триває перманентна податкова реформа. Зміни до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1] вносяться щорічно по декілька разів. 2020 р. не став винятком із цієї закономірності. 16 січня 2020 р. Верховна Рада України ухвалила Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [2], раніше відомий як законопроект № 1210 від 30 серпня 2019 р. Він, зокрема, суттєво змінює порядок притягнення платників податків до відповідальності за деякі податкові правопорушення.

Станом на 13 березня 2020 р. цей Закон ще не було підписано Президентом України, але, зважаючи на політичні умови його внесення й ухвалення, вірогідність цього оцінюється як досить висока, тому варто проаналізувати деякі його положення, які стосуються відповідальності платників податків за податкові правопорушення. До того ж вина як елемент складу податкового правопорушення широко вивчається дослідниками практично з моменту набрання чинності ПКУ [6, 8], і навіть Верховний Суд зазначає наявність деяких прогалин [9].

Виклад основного матеріалу. Однею з новел коментованого Закону України від 16 січня 2010 р. є положення про вину платника

Таблиця 1

Базова санкція	За умови доведення вини
<p>123.1. Вчинення платником податків діянь, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених пп. пп. 54.3.1, 54.3.2 (крім випадків зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларованої до повернення з бюджету у зв'язку з використанням права на податкову знижку), пп. 54.3.6 п. 54.3 ст. 54 цього Кодексу, тягне за собою накладення на платника податків штраф у розмірі 10% суми визначеного податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування.</p>	<p>123.2. Діяння, передбачені п. 123.1 цієї статті, учинені умисно, тягнуть накладення штрафу в розмірі 25% від суми визначеного податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування.</p>
	<p>123.3. Діяння, передбачені п. 123.2. цієї статті, учинені повторно протягом 1 095 календарних днів, тягнуть накладення штрафу в розмірі 50% суми визначеного податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування.</p>
	<p>123.4. Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу крім іншої відповідальності, визначеної цим Кодексом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі сум, що були використані не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям надання таких пільг.</p>
<p>124.1. У разі, якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання (крім грошового зобов'язання у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, застосованих до нього на підставі цього Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, а також пені, застосованої до нього на підставі цього Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи) протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах: – при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 5% погашеної суми податкового боргу; – при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу. Якщо зарахування коштів з електронного рахунку в СЕА ПДВ в оплату узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеного в уточнюючому розрахунку до податкової декларації, здійснюється на наступний операційний (банківський) день, то штрафи, визначені в цьому пункті, не застосовуються.</p>	<p>124.2. Діяння, передбачені п. 1 цієї статті, учинені умисно, тягнуть накладення штрафу в розмірі 25% від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання,</p>
	<p>124.3. Діяння, передбачені п. 124.2 цієї статті, учинені повторно протягом 1 095 календарних днів, або призвели до прострочення сплати грошового зобов'язання на строк більше 90 календарних днів, тягнуть накладення штрафу в розмірі 50% від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання.</p>
<p>125.1. Ненарахування та/або неутримання та/або несплата (неперерахування) та/або нарахування, сплата (перерахування) не в повному обсязі податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь нерезидента або іншого платника податків, а також нерезидентом, на якого покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому р. III цього Кодексу, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 10% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.</p>	<p>125.2. Ті самі дії, вчинені умисно, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.</p>
	<p>125.3. Діяння, передбачені п. 125.2 цієї статті, вчинені повторно протягом 1 095 календарних днів, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 50% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.</p>
	<p>125.4. Діяння, передбачені п. 125.2 цієї статті, вчинені, протягом 1 095 днів втретє та більше, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 75% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.</p>

податків як елемент складу податкового правопорушення. Це закріплено в новій редакції п. 109.1 ст. 109 ПКУ [1], де зазначено: «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» [2].

Проаналізувавши зазначене визначення, звертаємо увагу на два суттєві моменти.

По-перше, далеко не завжди наявність вини є обов'язковою умовою притягнення до відповідальності, а тільки у випадках, прямо передбачених ПКУ [1]. На це вказує відповідне уточнення «(у випадках, прямо передбачених цим Кодексом)». Нижче проаналізуємо, про які саме випадки йдеться. Тобто в усіх інших випадках для притягнення платника до відповідальності наявність його вини не є необхідною кваліфікаційною ознакою, а досить самого факту протиправного діяння (власне, як і за старою редакцією аналізованої норми – Ю. Ц.).

По-друге, складається враження, що законодавець ставить знак рівності між поняттями «вина» й «умисел», адже нижче, у ст. 109 ПКУ [1], а також в інших нормах ПКУ, де йдеться про окремі порушення, за кваліфікуючу ознаку визначений умисел.

Але поняття вини ширше за умисел відповідно до суб'єктивної (або, як її ще називають, психологічної) концепції вини [7], утіленої в р. V Кримінального кодексу України [3]. Власне кажучи, умисел поряд із необережністю є формою вини.

В абз. 2 п. 109.1 ст. 109 ПКУ [1], у запропонованій редакції, умисел визначається так: «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» [2].

Аналіз цього визначення також свідчить про наявність окремих не врегульованих та незрозумілих питань, а саме: як розуміти формулювання «платник удавано створив умови<...>», «платник цілеспрямовано створив умови<...>»?

Останнє наводить на думку про те, що може йтися про прямий умисел у розумінні ст. 24 Кримінального кодексу України [3], коли особа усві-

домлює суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачає його суспільно небезпечні наслідки і бажає їх настання.

Але тут варто зазначити, що коли йдеться про юридичних осіб як суб'єктів відповідальності, то ця відповідальність є наслідком діяння їх посадових осіб, наділених відповідними повноваженнями згідно з установчими документами. Фактично психічне ставлення до порушення окремих посадових осіб переноситься на всю юридичну особу [9]. У такому разі це варто було б закріпити безпосередньо у ПКУ, як-от, наприклад, у ст. 110 Податкового кодексу Російської Федерації: «Вина організації у вчиненні податкового правопорушення визначається залежно від вини її посадових осіб чи представників, діяльність яких зумовила вчинення цього податкового правопорушення» [10]. Інакше буде мати місце логічний розрив, коли суб'єкт відповідальності та носій вини, як кваліфікуючої ознаки, не збігаються.

Крім того, важко уявити, як Державна податкова служба України, що є контролюючим органом, але не є органом досудового розслідування, буде доводити наявність такого умислу. Утім, знаючи існуючу практику застосування санкцій за наслідками податкових перевірок, є підстави для побоювання, що контролюючий орган буде накладати штрафи максимального розміру, передбачені за наявності умислу.

З'ясуємо, у яких саме випадках встановлення контролюючими органами вини особи є умовою для притягнення до фінансової відповідальності – точніше, до підвищеного розміру штрафів, оскільки за відсутності вини штрафи також є, але розмір їх менший. Підстави для притягнення до відповідальності визначені п. п. 119.3, 123.2–123.5, 124.2–124.3, 125.2–125.4 ПКУ – встановлення вини є необхідною умовою притягнення до відповідальності.

Порівняємо базові розміри санкцій, для накладення яких доведення вини непотрібне, із санкціями, застосування яких можливе лише за умови доведення вини (див. таблицю 1).

Висновки. Аналіз кваліфікуючих ознак правопорушень, відповідальність за які передбачена п. п. 123.3, 124.3, 125.3 ПКУ [1], свідчить про те, що головною є ознака повторності, а умисел тут навіть не згадується. Проте про наявність умислу як умови притягнення до відповідальності за цими пунктами йдеться в новій редакції п. 109.1 ПКУ.

Нині незрозуміло, чи будь-яке повторне порушення вважається умисним, чи санкція

може бути покладена лише за наявності водночас двох кваліфікуючих ознак: повторності й умислу.

На наш погляд, можливість такого подвійного тлумачення зазначених норм призведе до проблем у правозастосуванні і збільшить кількість податкових спорів платників із контролюючими органами в адміністративних судах. Тому необхідне якнайшвидше вдосконалення законодавцем норм гл. 11 «Відповідальність» р. II ПКУ з метою усунення зазначеного вище неоднозначного встановлення кваліфікаційних ознак податкових правопорушень.

Список використаної літератури:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16 січня 2020 р.
2. Податковий кодекс України : Закон від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI.
3. Кримінальний кодекс України : Закон від 5 квітня 2001 р. № 2341–III.
4. Податкове право України : навчальний посібник / за ред. М. Кучерявенка. Харків, 2010. 255 с.
5. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2-х ч. / В. Білоус та ін. ; за ред. М. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. Ч. 1. 928 с.
6. Короп О. Вина як елемент складу податкового правопорушення. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 3. С. 137.
7. Вереша Р. Сучасні теорії (концепції) вини в науці кримінального права. *Вісник Академії адвокатури України*. 2015. Т.12. № 1 (32). С. 79.
8. Смичок Є., Панаїд Я. До питання визначення складу податкового правопорушення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 6. С. 325.
9. Яцишин Є. Вина у податкових правопорушеннях: позиція Верховного Суду. *Юридична газета онлайн*. 2018. URL: <https://jur-gazeta.com/dumka-eksperta/vina-u-podatkovih-pravoporushennyah-poziciya-verhovnogo-sudu.html>.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102054722>.

Tsyhanok Yu. V. Responsibility for tax offenses as an element of the legal status of the taxpayer – legal entity

In the article the author analyzes the approach to determining guilt as a qualifying sign of a tax offense, proposed by the legislator in the Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Improving Tax Administration, Removing Technical and Logical Mismatches in the Tax Legislation" of January 16, 2020. Although scientists have repeatedly explored the issue, it is nevertheless a novelty for domestic tax law. The peculiarity of the definition in this Act is that guilt is in fact equated to intent. The intent, in turn, is defined as the circumstances, proven by the controlling authority, which show that the taxpayer was deliberately created purposefully conditions that can have no other purpose than the non-fulfillment or improper fulfillment of the requirements established by the tax legislation, the control of which is enforced by the tax authorities. And this intent is used as an additional qualifying feature in establishing financial sanctions for certain types of tax offenses. The author analyzes the current legislation of Ukraine, analyzes the content of the proposed changes, from the standpoint of the tax law doctrine regarding the composition of the tax offense, in comparison with the corresponding criminal law doctrine. This takes into account the peculiarities of the subject of liability – a legal entity. Their specificity is that such a person does not have their own will. In the actions of a legal entity, the will of authorized officials is expressed. And it is precisely the intent of the officials that can be discussed. The author has carried out a comparative analysis of the rules on the imposition of certain types of penalties, the application of which the legislator directly makes depending on the guilt of the taxpayer. At the same time, the author pointed out that in several of the proposed norms the legislator does not clearly define the conditions for the simultaneous use of repetition and intent as optional qualifying signs of a tax offense. Concerns have been raised that could have the negative consequences of the proposed changes to enforcement as a result of tax controls.

Key words: tax offenses, composition, fault, intent, penalties.