

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Києво-Могилянська академія»
факультет правничих наук
Кафедра загальнотеоретичного правознавства та публічного права

Магістерська робота
Освітній ступінь – магістр

на тему:

**«ПРЕЗУМПЦІЯ НЕВИНУВАТОСТІ ТА ВІНА В ПОДАТКОВОМУ
ПРАВІ: УКРАЇНСЬКИЙ ТА СВІТОВИЙ ДОСВІД»
«PRESUMPTION OF INNOCENCE AND GUILT IN TAX LAW: UKRAINIAN
AND WORLD EXPERIENCE»**

Виконала: студентка 2-го року навчання,
Спеціальності

081 Право

Барановська Софія Анатоліївна

s.baranovska@ukma.edu.ua

Керівник Лобач Ольга Михайлівна
кандидат юридичних наук, доцент

Рецензент _____

Магістерська робота захищена
з оцінкою _____

Секретар ЕК _____

« ____ » _____ 2021 р.

Київ – 2021



*Декларація
академічної доброчесності
студентки НаУКМА*

Я, Барановська Софія Анатоліївна, студентка 2 року навчання факультету правничих наук, спеціальність 081 Право, адреса електронної пошти s.baranovska@ukma.edu.ua.

- підтверджую, що написана мною кваліфікаційна/магістерська робота на тему «ПРЕЗУМПЦІЯ НЕВИНУВАТОСТІ ТА ВИНА В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ: УКРАЇНСЬКИЙ ТА СВІТОВИЙ ДОСВІД» відповідає вимогам академічної доброчесності та не містить порушень, передбачених пунктами 3.1.1-3.1.6 Положення про академічну доброчесність здобувачів НаУКМА від 07.03.2018 року, зі змістом якого ознайомлений/ ознайомлена;
- підтверджую, що надана мною електронна версія роботи є остаточною і готовою до перевірки;
- згоден/ згодна на перевірку моєї роботи на відповідність критеріям академічної доброчесності, у будь-який спосіб, у тому числі порівняння змісту роботи та формування звіту подібності за допомогою електронної системи Unichек.
- даю згоду на архівування моєї роботи в репозитаріях та базах даних університету для порівняння цієї та майбутніх робіт.

12.05.2021

Дата



Підпис

Барановська С.А.

Прізвище, ініціали

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1 ПОНЯТТЯ ВИНИ ЯК ЕЛЕМЕНТУ СКЛАДУ ПРАВОПОРУШЕННЯ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ.....	9
1.1. Доктринальні підходи до розуміння вини у податковому праві	9
1.2. Характеристика вини платника податків.....	16
1.3. Розуміння вини контролюючого органу та його посадових і службових осіб...24	
1.4. Дослідження регулювання вини як елемента податкового правопорушення у правових системах зарубіжних держав.....	31
Висновки до розділу	36
РОЗДІЛ 2 ПРИНЦИП ПРЕЗУМПЦІЇ НЕВИНУВАТОСТІ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ.....	38
2.1. Поява та розвиток презумпції невинуватості як принципу гарантії прав особи	38
2.2. Презумпція невинуватості – конституційний принцип в податкових правовідносинах	42
2.2.1. Доктринальний підхід до розуміння презумпції невинуватості в податкових правовідносинах	42
2.2.2. Презумпція невинуватості в податковому законодавстві України.....	46
2.3. Презумпція невинуватості в податкових системах світу: поняття та правове регулювання.....	50
Висновки до розділу	53
РОЗДІЛ 3 ЗАСТОСУВАННЯ ПРЕЗУМПЦІЇ НЕВИНУВАТОСТІ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ.....	55
3.1. Презумпція невинуватості в юрисдикційній практиці оподаткування в Україні	55

3.1.1. Аналіз практики адміністративної (позасудової) юрисдикції у податкових спорах	55
3.1.2. Аналіз практики адміністративного судочинства у податкових спорах..	60
3.1.3. Аналіз рішень кримінальної судової юрисдикції за податковими злочинами	66
3.2. Застосування презумпції невинуватості в рішеннях ЄСПЛ.....	70
3.3. Застосування іноземними судами презумпції невинуватості в податкових правовідносинах	75
Висновки до розділу	79
ВИСНОВКИ.....	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	85
ДОДАТКИ.....	100

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВАС України – Вищий адміністративний суд України

ДПС України – Державна податкова служба України

ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини

ЗУ – Закон України

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

КК України – Кримінальний кодекс України

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

ПДВ – Податок на додану вартість

ПК України – Податковий кодекс України

ППР – Податкові повідомлення-рішення

РБО – Рада Бізнес-Омбудсмена

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Доволі часто під час справляння податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів між платниками податків та фіскальними органами виникають спори. Однією з причин виникнення податкового спору є податкове правопорушення, легальне визначення якого пропонує Податковий кодекс України. В складі податкового правопорушення виділено такий елемент як вина, встановлення та доведення якого відрізняється залежно від того, хто є суб'єктом податкового правопорушення – платник податків (чи прирівняні до нього особи) чи контролюючий орган та його посадові/службові особи.

З приводу вини як елемента податкового правопорушення ведуться дискусії між науковцями у податковій (економічній та правовій) доктрині, між експертами, які переймаються проблемою податкового правопорушення. Не залишаються осторонь і суди, які надають оцінку податковому правопорушенню, зачіпаючи питання вини та її форм у сфері податкових правовідносин. На наш погляд, питання вини у податковому правопорушенні має набути такого ступеня правового (і законодавчого) регулювання, який би цілком відповідав принципу правової визначеності. Незважаючи на останні зміни до податкового законодавства, які розширили правове регулювання вини як обов'язкового елемента податкового правопорушення, саме визначення вини все ще відсутнє у Податковому кодексі України, що власне і вказує на актуальність теми, обраної нами для дослідження. Хочемо одразу підкреслити, що проблема вини в податкових правовідносинах постає як на рівні досудового, так і на рівні судового оскарження рішень контролюючих (податкових) органів. В більшості випадків захищатися (та доводити відсутність своєї вини) змушені платники податків, на що вказує практика адміністративного та судового оскарження рішень контролюючих органів, до якої ми будемо звертатися в цій роботі. Питання ж вини посадових осіб контролюючих органів як суб'єктів

податкового правопорушення публічно висвітлюється вкрай рідко, хоча проблема їх притягнення до відповідальності за шкоду, завдану платникам податків внаслідок протиправних діянь, звісно, не зникає. Не втрачає своєї актуальності також дослідження світового досвіду в контексті розуміння сучасних тенденцій розвитку податкових правовідносин та перспектив існування презумпції невинуватості, відтак робота містить аналіз законодавства іноземних держав, підхід Європейського суду з прав людини, а також дослідження іноземної судової практики.

До дослідження проблеми вини у податкових правовідносинах та презумпції невинуватості зверталось багато науковців та експертів. Результати таких досліджень представлено, зокрема у працях О. І. Баїк, З. М. Будько, І. С. Войтенко, Д. О. Гетьманцева, М. П. Кучерявенка, А. С. Літвінцевої, Н. Ю. Онищука, В. О. Попелюшка, Д. С. Сахно, М. І. Трипольської, М. О. Федорова, В. С. Яровського та інших.

Метою цієї магістерської роботи є поглиблення правових знань щодо категорій вини та презумпції невинуватості в податкових правовідносинах, виявлення проблем в правовому регулюванні вини та застосуванні презумпції невинуватості в зазначених відносинах.

Виходячи з мети дослідження, **завданнями** магістерської роботи є:

- з'ясувати наукові підходи до розуміння вини в податкових правовідносинах;
- надати характеристику вини платника податків та суб'єкта владних повноважень у податкових правовідносинах;
- дослідити регулювання вини як елементу податкового правопорушення у правових системах зарубіжних держав;
- вивчити історію виникнення презумпції невинуватості як правового явища;
- висвітлити доктринальні підходи до розуміння презумпції невинуватості в податковому праві;

- проаналізувати податкове законодавство України на наявність у ньому презумпції невинуватості;
- дослідити підхід іноземних держав до регулювання презумпції невинуватості в податкових правовідносинах;
- з'ясувати сутність адміністративної позасудової юрисдикції у податкових спорах;
- проаналізувати наявну практику українських судів, а також Європейського суду з прав людини щодо презумпції невинуватості в податкових правовідносинах;
- дослідити практику іноземних судів щодо вини платника податків як елементу податкового правопорушення;
- надати пропозиції щодо вдосконалення національного законодавства в частині регулювання вини платника податків та податкового органу при їх притягненні до відповідальності.

Об'єктом дослідження є сукупність суспільних відносин, що виникають під час встановлення вини як елементу податкового правопорушення та застосування принципу презумпції невинуватості.

Предметом дослідження є правове регулювання вини як елемента податкового правопорушення і презумпція невинуватості в податковому праві.

Методологічною основою цього дослідження стали загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання, які включають у себе:

- аксіоматичний метод: презумпція невинуватості як правова аксіома;
- порівняльно-історичний метод: порівняння підходу до вини та презумпції невинуватості в історичному контексті;
- формально-юридичний метод: аналіз законодавства України та іноземних держав;

- герменевтичний метод: тлумачення вини та презумпції невинуватості в податковому праві виходячи із конкретних правовідносин;
- антропологічний метод: дослідження презумпції невинуватості з точки зору загальнолюдських цінностей;
- порівняльно-правовий метод: порівняння підходу до презумпції невинуватості в різних галузях права, а також в різних державах.

РОЗДІЛ 1

ПОНЯТТЯ ВИНИ ЯК ЕЛЕМЕНТУ СКЛАДУ ПРАВОПОРУШЕННЯ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

1.1. Доктринальні підходи до розуміння вини у податковому праві

Вина як обов'язковий елемент податкового правопорушення та притягнення особи до відповідальності має виняткову важливість для захисту основоположних прав та свобод людини.

Процедура справляння і сплати податків передбачає, у тому числі, здійснення контролю та притягнення до відповідальності осіб, які порушили норми податкового законодавства. При цьому, притягнення до відповідальності має бути наслідком скоєного податкового правопорушення, яке має ряд обов'язкових елементів.

За загальним правилом, для визнання протиправного діяння правопорушенням воно має містити чотири обов'язкові елементи, які включають у себе суб'єкта, суб'єктивну сторону, об'єкт та об'єктивну сторону.

Н. Ю. Онищук вказує, що правопорушення визначається як протиправне, винне, суспільно небезпечне діяння, за яке передбачена юридична відповідальність. При цьому автор наголошує, що єдиною підставою притягнення до будь-якого виду юридичної відповідальності є саме наявність складу правопорушення, до структури якого входять об'єкт, суб'єкт, об'єктивна і суб'єктивна сторони [1, с. 193]. Зокрема, аналізуючи проблему вини як умови притягнення платника податків до відповідальності, Н. Ю. Онищук визначає її причини через наявність конфлікту між приватними та публічними інтересами, адже державі байдуже, чому платник податків не виконав свій обов'язок та не сплатив узгоджену суму податку до бюджету, оскільки публічний фіскальний інтерес держави порушено. При цьому саме за рахунок податкових надходжень по суті і забезпечується життєдіяльність

держави та в певній мірі усього суспільства. З іншого боку, стоять права платника податків, які можуть бути порушеними при встановленні відповідальності за вчинення податкового правопорушення без вини [1, с. 201].

Саме існування такої проблеми як співвідношення публічних та приватних інтересів породжує дискусії щодо вини при визнанні податкового правопорушення та притягнення юридичних та фізичних осіб до відповідальності. Адже занадто лояльні для платників умови притягнення осіб до фінансової чи адміністративної відповідальності можуть унеможливити забезпечення фіскальної функції держави та здатні спричинити значні зловживання такою процедурою платниками податків.

У цій ситуації варто проаналізувати саму правову природу податку та роль людини в його становленні та розвитку. Так, Р. Гаврилюк виділяє право людини на податки як окреме природне право. Зокрема, авторка звертає увагу на те, що: «Обґрунтування існування права людини на податки...необхідно розпочинати з адекватного з'ясування категорій людина, суспільство і держава та співвідношення їх між собою та такого ж визначення носія публічних потреб» [2, с. 503]. Аналізуючи таке співвідношення, авторка вказує: «Основне питання цієї проблеми – хто є основою трикутника людина-суспільство-держава, його системоутворюючим началом, а також дійсним носієм публічних потреб» [2, с. 503]. При цьому, Р. Гаврилюк вказує, що позитивісти вважають носієм публічних потреб державу, у той час як у антропосоціокультурній традиції правопізнання, яку власне і підтримує авторка, носієм публічних потреб є саме людина [2, с. 503].

На нашу думку, розвиток України як правової держави повинен мати пріоритетом та спрямовуватися на забезпечення саме прав людини, а також відходити від позитивістського праворозуміння, у центрі якого стоїть держава. Адже інститут доведення вини, в першу чергу, спрямований на досягнення суспільної справедливості та забезпечення прав людини, зокрема, в частині неможливості притягнення невинної особи до відповідальності незалежно від її форми. Водночас

не слід забувати про існування інших елементів такого «трикутника» - суспільства та держави, адже сплата податків тісно пов'язана із забезпеченням інтересів усього суспільства, таких як медична допомога, освіта, соціальні гарантії, забезпечення правопорядку тощо.

Зокрема, М. І. Козюбра, аналізуючи суб'єктивну сторону правопорушення, зазначає: «Вина, тобто певне психічне ставлення особи до свого протиправного діяння і його суспільно небезпечних або шкідливих наслідків, є обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони правопорушень, які здійснюються фізичними особами» [3, с. 290-291].

М. П. Кучерявенко, надаючи визначення податковому правопорушенню, вказує: «Порушення податкового законодавства — це протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язана з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність» [4, с. 203].

Тобто, вітчизняні науковці притримуються позиції, відповідно до якого правопорушенню характерна винна відповідальність, при цьому таке твердження стосується як загального визначення правопорушення, так і власне податкового правопорушення.

Схожу позицію висловлює і Д. С. Сахно, зазначаючи: «Для суб'єктивної сторони... правопорушень властива наявність вини особи як її психічне ставлення до вчиненого. Загальними ознаками податкових правопорушень слід назвати суспільну небезпеку діяння, його протиправність, винність і караність» [5, с. 48].

Отже, підсумовуючи доктринальній підходи щодо з'ясувати категорії вини, підіб'ємо такий висновок, вина – це внутрішнє ставлення особи до діяння (дії чи бездіяльності). Проте у цьому випадку варто звернути увагу, що суб'єктами податкових правовідносин можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, в той час як вина у вигляді психічного ставлення особи до вчиненого діяння притаманна лише

фізичним особам. Тобто, якщо для фізичної особи внутрішнє ставлення до певних діянь є фізіологічною властивістю людини як живої істоти, то для юридичних осіб, які за своєю правовою природою створюються (реєструються) людиною та вважаються юридичною фікцією, доведення винуватості здається ускладненим. За таких обставин ставлення до вини як суб'єктивної сторони податкового правопорушення, яке вчиняється юридичною особою, значною мірою буде залежати від підходу до розуміння правової природи юридичної особи.

Зокрема, О. І. Баїк зазначає: «Характеризуючи вину як основну ознаку суб'єктивної сторони податкового правопорушення, вважаємо, що поняття вини хоча і є важливою складовою у разі притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства як фізичних, так і юридичних осіб, однак конструкції їх вини будуть різними» [6, с. 362]. Автор вважає, що відмінність у такій конструкції полягає у тому, що при визначенні вини юридичної особи необхідно встановити взаємозалежність порушення податкового законодавства від вини посадових осіб такої юридичної особи [6, с. 362]. М. І. Козюбра вказує: «У випадку здійснення правопорушення юридичною особою, суб'єктивна сторона не встановлюється, а презюмується, оскільки в основі будь-якого діяння юридичної особи є відповідні дії або бездіяльність фізичних осіб, які пов'язані з юридичною особою трудовими або корпоративними відносинами» [3, с. 291].

Відтак, спостерігаємо відмінність у підході до розуміння вини юридичної особи під час притягнення до відповідальності, водночас не заперечується, що при дослідженні вини варто аналізувати внутрішнє ставлення фізичних осіб, які представляють таку юридичну особу.

Окрім цього, Т. О. Губанова, аналізуючи питання визначення суб'єктивної сторони при вчиненні правопорушення юридичною особою, приходять до висновку, що: «Юридична особа ніколи не може діяти самостійно, а усі її дії опосередковані та виражаються у діях тих осіб, які в силу закону, установчих документів, інших

подібних документів або в результаті спеціально оформлених повноважень представляють дану юридичну особу» [7, с. 248].

О. В. Гедзюк звертає увагу на думку інших науковців - В. Стефанюка, І. Голосніченка, М. Михеєнка, які вважають, що вина юридичної особи полягає у психічному ставленні осіб, які перебувають у безпосередніх організаційно-правових відносинах з нею, отже причетні до протиправних діянь, що виражаються в актах юридичної особи, що завдали шкоди суспільним інтересам, порядку управління, та їх наслідків, виявлених у формі умислу або необережності [8, с. 63; 9]. Схожої позиції дотримується також М. О. Кравець: «Вина юридичної особи – це психічне (свідоме) ставлення фізичних осіб, що входять до складу юридичної особи, до зв'язку між їхніми діями (бездіяльністю) і протиправними діями власне юридичної особи» [10, с. 77].

Отже, вина визнається обов'язковим елементом правопорушення, вчиненого як фізичною, так і юридичною особою. При цьому, вина юридичної особи тісно пов'язана із внутрішнім ставленням фізичних осіб, які відповідно уособлюють таку юридичну особу, тобто пов'язані із нею трудовими, корпоративними, договірними чи іншими правовідносинами.

Проте, якщо аналізувати вину саме в податкових правопорушеннях, то далеко не всі представники наукової доктрини підтримують позицію, що вона підлягає доведенню при вчиненні податкового правопорушення та є умовою при притягненні до відповідальності платника податків.

Зокрема, досліджуючи ознаки податкового правопорушення, встановлені положеннями ПК України (у редакції до 2020 року), А. С. Літвінцева доходить до висновку, що вина не є обов'язковим елементом для визнання податкового правопорушення та зазначає: «Такий підхід законодавця свідчить про мінімізацію карального впливу, натомість виходу на перший план компенсаційної функції,

оскільки податкова відповідальність не залежить від вини особи, ступеня суспільної небезпеки чи інших суб'єктивних обставин» [11, с. 89].

Н. Ю. Онищук також вказує: «Українське податкове законодавство не містить інституту вини й не виділяє її як один з елементів складу податкового правопорушення» [12, с. 29].

У цьому випадку автори не підтримують підхід законодавця, проте констатують, що платника податків фактично може бути притягнуто до відповідальності без вини.

Водночас позицію щодо того, що вина не є складовим елементом податкового правопорушення, підтримують не всі представники наукової доктрини. Як зазначає М. О. Федоров: «Принцип винної відповідальності є загальним принципом публічного права. З точки зору теорії права та правової політики держави у публічно-правовій царині, принцип винної відповідальності є елементарною умовою правильної соціально-політичної оцінки людської поведінки взагалі, зокрема такої, що становить собою правопорушення» [13, с. 207].

Окрім цього, М. П. Кучерявенко наголошує на правовій проблемі в контексті того, що вина недостатньо відображена в національному законодавстві як складова податкового правопорушення та зазначає: «Це пояснюється тим, що в такий спосіб держава намагається спростити процедуру надходжень від сплати штрафів за порушення податкового законодавства» [4, с. 207].

Коментуючи наявну ситуацію, ми вважаємо, що стимулювати наповнення бюджету податковими надходженнями варто шляхом залучення інвестицій, підтримки бізнесу та розвитку правової культури сплати податків серед населення, а не шляхом притягнення до фінансової відповідальності невинних осіб.

Також, Д. С. Насипайко та К. В. Самсонова звертають увагу: «Податковий контроль є різновидом фінансового контролю, оскільки він здійснюється у сфері

оподаткування, яка є складовою фінансової діяльності держави, уповноваженими фінансово-контролюючими органами» [14, с. 81].

Відтак, при дослідженні відповідальності платника податків та складових податкових правопорушень доречно також керуватися напрацюваннями щодо фінансового правопорушення та його складу.

Зокрема, М. О. Федоров зазначає: «У фінансовому праві чинним є принцип презумпції винуватості правопорушника. Це означає, що відповідні правозастосовні органи повинні встановити факт протиправного вчинення фінансового правопорушення, а питання винуватості випливає із факту встановленої протиправності вчиненого суб'єктом» [13, с. 207-208]. Проте враховуючи, що в Україні контроль за справлянням і сплатою податків характеризується фіскальною спрямованістю податкових органів та намаганням усіма способами стягнути з платників податків якомога більше коштів, такий підхід щодо вини призводитиме до постійних порушень прав платників та, як наслідок, неправомірного позбавлення їх права власності.

Вказуючи про проблему відсутності вини як обов'язкової умови притягнення платника податків до відповідальності, Гетьманцев Данило зазначає: «Особливості предмета правового регулювання податкового права зумовлюють необхідність суворішого імперативного регулювання відносин сторін, аніж у праві господарському чи навіть адміністративному. Проте щонайменше перелік підстав, за якими особа може уникнути податкової відповідальності, має бути закріплений у законі» [15, с. 96].

На нашу думку, вина повинна визнаватися обов'язковим елементом податкового правопорушення незалежно від того, до якого виду відповідальності притягують особу – адміністративної, фінансової чи кримінальної. Так, невизнання вини обов'язковою умовою спричиняє порушення балансу справедливості та

розумності, а також порушує право особи вільно володіти та розпоряджатися майном.

Зокрема, М. І. Трипольська слушно зазначає: «Виключення суб'єктивної сторони зі складу податкового правопорушення призводить до порушення принципів справедливості та індивідуалізації фінансово-правової відповідальності» [16, с. 58].

Підсумовуючи вищенаведене, зазначимо, що розуміння представників наукової доктрини щодо вини у податкових правовідносинах значно відрізняється. Зокрема, одні науковці вважають, що вина не є обов'язковим елементом податкового правопорушення, в той час як інші зазначають, що притягнути фізичну чи юридичну особу до відповідальності за вчинення податкового правопорушення можливо лише за наявності її вини. У цьому випадку існує конфлікт між публічним та приватним інтересом, який, вважаємо, має бути вирішений на законодавчому рівні.

При цьому ігнорувати відсутність вини платника податків при притягненні його до відповідальності (наприклад, коли порушення сталося через збій у системі електронного адміністрування податків) суперечить засадам правової держави та спричиняє дисбаланс між інтересами суспільства та правами платника податків, за яких можливе свавільне незаконне втручання держави у основоположні права людини.

1.2. Характеристика вини платника податків

Чітке встановлення складу податкового правопорушення на законодавчому рівні є важливою умовою забезпечення передбачуваності та зрозумілості закону як однієї з гарантій прав людини, оскільки, незважаючи на значне коло наукових дискусій навколо вини як елемента податкового правопорушення, значну роль для платника податків відіграє саме законодавчий підхід щодо його регулювання. Адже у разі виявлення порушення норм податкового права та вирішення питання

притягнення до відповідальності як контролюючий орган, так і платник податків будуть керуватися в першу чергу положеннями національного законодавства.

Правова категорія «вина» є предметом розгляду і в кримінальному, і в адміністративному, і в податковому праві.

Основним актом законодавства, який регулює податкові правовідносини в Україні, є Податковий кодекс України. Зокрема, відповідно до ч. 1 ст. 1 ПК України: «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [17].

Так, відповідно до ст. 111 ПК України, за порушення законів з питань оподаткування особа може бути притягнута до трьох видів відповідальності: кримінальної, адміністративної та фінансової [17].

Зокрема, вина як обов'язковий елемент кримінального правопорушення передбачена у ст. 11 КК України, відповідно до якої: «Кримінальним правопорушенням є передбачене цим Кодексом суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення» [18]. Окрім цього, ст. ст. 23-25 КК України містять визначення вини, а також характеристику умислу (прямого та непрямого) та необережності (протиправної самовпевненості та недбалості) як форм вини.

Умови притягнення особи до адміністративної відповідальності регулюються Кодексом України про адміністративні правопорушення, відповідно до ст. 9 якого: «Адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок,

власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність» [9].

Відтак, питання вини при притягнення до кримінальної та адміністративної відповідальності за вчинення правопорушень, пов'язаних зі справлянням та сплатою податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів, вирішене у зазначених вище законодавчих актах. Так, вина однозначно визнається обов'язковим елементом для притягнення особи до адміністративної та кримінальної відповідальності.

Водночас найбільш дискусійною лишається саме проблема притягнення платника податків до фінансової відповідальності у зв'язку із недостатньою урегульованістю цього питання на законодавчому рівні. Загострена увага до фінансової відповідальності також полягає у її важливості у зв'язку із тим, що саме внаслідок накладення фінансових санкцій реалізується компенсаційна функція притягнення до відповідальності, оскільки це призводить до наповнення бюджету порівняно із наслідками притягнення до кримінальної чи адміністративної відповідальності, які часто носять саме каральний характер.

Зокрема, згідно з п. 111.2. ст. 111 ПК України: «Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)» [17].

У зв'язку із швидким розвитком правовідносин, у тому числі розвитком України як правової держави, законодавство також потребує відповідних змін та перебуває у постійному вдосконаленні, не винятком є і норми щодо розуміння законодавцем податкового правопорушення та його складу.

Починаючи з прийняття ПК України у 2010 році та протягом 10 років розуміння визначення правопорушення було незмінним та передбачалося у ч. 1 ст. 109 ПК України, відповідно до якої: «Податковими правопорушеннями є

протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи».

Отже, визначення податкового правопорушення у ПК України не містило згадок про вину як його обов'язковий елемент, що спричиняло значну кількість спорів між платниками податків, податковими органами та судами, а також дискусії серед представників наукової доктрини.

І лише у 2020 році Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-ІХ [20], який змінив регулювання податкових правовідносин, у тому числі щодо розуміння податкових правопорушень.

Згідно з Пояснювальною запискою до Законопроекту № 1210 (який у подальшому зі змінами та доповненнями був прийнятий як Закон № 466-ІХ): «Реформа фінансової відповідальності в сучасних умовах ведення бізнесу є необхідністю» [21]. Серед ключових напрямів реформування було визначено, у тому числі, запровадження винної відповідальності платника податків.

Зокрема, ч. 1 ст. 109 ПК України зазнала змін, відповідно до яких: «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». Отже, вина стала обов'язковим елементом податкового правопорушення на законодавчому рівні, ця норма набула застосування, починаючи з 1 січня 2021 року.

Однак, формулювання визначення податкового правопорушення, яке, на перший погляд, включає вину як його складову, викликає питання та дискусії. Зокрема, ч. 1 ст. 109 ПК України вказує, що податкове правопорушення є винним лише у випадках, прямо передбачених законом. Тобто, якщо у законі (у тому числі у певній нормі ПК України) прямо не вказується вина як складова конкретного правопорушення, то це може свідчити про те, що вона не передбачається як обов'язковий елемент, відтак, особу можна притягнути до відповідальності без вини.

При цьому ст. 109 ПК України містить також визначення умисної форми вини: «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» [17].

Визначення необережності як форми вини у положеннях ПК України не міститься. Поки що невідомо, яким чином ця норма буде застосовуватися на практиці та чи буде застосовуватися взагалі. Можна припустити, що платник податків може бути притягнутий до фінансової відповідальності за умисне податкове правопорушення у разі, коли буде одночасно встановлений склад злочину, передбачений ст. 212 КК України – ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Суддя Верховного Суду Р. Ф. Ханова піддає критиці ту обставину, що положення ПК України хоча і доповнено виною як елементом податкового правопорушення, однак, не передбачено її визначення [22]. У зв'язку із цим Р.Ф. Ханова зазначає: «Лише судді зможуть поставити крапку в питанні щодо тлумачення вини та застосування відповідних положень ПКУ» [22].

А. Д. Городецька, аналізуючи наведені зміни до ПК України, вважає їх недосконалими та такими, що можуть мати множинне тлумачення: «Вже на цьому

етапі вказане визначення, яке насправді є основоположним для притягнення платника до відповідальності, є таким, що суперечить Конституції України, Конвенції, практиці ЄСПЛ та основним догмам теорії права. Зокрема, п. 109.1 Законопроекту №1210 вже закріплює, що податковим правопорушенням може бути невинувате діяння або винувате діяння» [23, с. 16].

Окрім цього, ст. 112 ПК України містить умови, за яких особу можна притягнути до фінансової відповідальності: «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». Як впливає зі змісту цієї статті, формулювання порівняно із ст. 109 ПК України відрізняється - вина встановлюється необхідною умовою притягнення до відповідальності, крім прямо передбачених випадків, коли особу можна притягнути до відповідальності без вини.

Також норма ч. 2 ст. 112 ПК України встановлює розуміння вини (але не саме визначення), відповідно до якого: «Особа вважається винною у вчиненні правопорушення, 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. 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».

Виходячи зі змісту цієї норми, особа буде винною у вчиненні правопорушення, якщо буде доведено, що вона діяла 1) нерозумно; 2) недобросовісно; 3) необачливо.

Антон Полянничко, аналізуючи вказані умови притягнення до відповідальності, звертає увагу на те, що: «Всі три критерії правомірності платника податків є оцінними поняттями, достеменний зміст яких сформується лише за результатами

судової практики. При цьому відмінність між кожним із розглянутих критеріїв навряд матиме значний вплив на кваліфікацію податкових правопорушень» [24].

Ми погоджуємося із такою позицією, адже розмежування розумності, добросовісності та обачливості дійсно може мати ряд труднощів, особливо з точки зору їх тлумачення та доведення податковим органом, оскільки визначення чи характеристика цих понять у ПК України не міститься, відтак лишається очікувати на їх диференціацію та розуміння судами.

Як зазначає Антоніна Городецька: «З наявного тексту Законопроекту № 1210 випливає, що він не запроваджує власне визначення вини до ПКУ. За цих умов, у разі застосування поняття «вина» в ПКУ та невизначенні цього поняття в ПКУ, відповідно до положень п. 5.3 ПКУ, «вина» має використовуватися у значенні, встановленому відповідним профільним законом, яким є ККУ» [23, с. 16].

Отже, запроваджені зміни до ПК України хоча і свідчать про позитивну тенденцію захисту прав платників податків, проте містять ряд неточностей, що може спричинити труднощі при їх застосуванні на практиці, а в гіршому випадку – ця норма фактично може стати «мертвою» та не буде застосовуватися податковими органами взагалі, що і надалі призводитиме до притягнення до відповідальності невинних осіб.

Д. О. Гетьманцев (який є одним із основних авторів та ініціаторів вказаних змін до ПК України) вбачав необхідність у законодавчому встановленні вини як умови відповідальності за податкове правопорушення ще з моменту прийняття ПК України у 2010 році. Він також підтримував позицію, відповідно до якої: «Форма вини не є в податковому праві істотним критерієм для диференціації податкової відповідальності. Тут для встановлення міри відповідальності не відіграє особливої ролі, чи діяв порушник з наміром, чи з необережності» [15, с. 97]. Відтак, Д.О. Гетьманцев підтримував позицію, відповідно до якої розмір відповідальності платника податків за вчинення податкового правопорушення не повинен залежати

від форми вини. Однак, думка науковця з того часу зазнала змін, адже ст. 123 ПК України, яка встановлює штрафні санкції за порушення податкового законодавства, також була змінена Законом 466-IX. Тепер розмір штрафних санкцій прямо залежить від форми вини при вчиненні податкового правопорушення. Зокрема, ч. 1 ст. 123 ПК України передбачає відповідальність у розмірі 10 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, а в ч. 2 ст. 123 ПК України встановлюється штраф розміром 25 відсотків від суми визначеного податкового зобов'язання за аналогічні діяння, але вчинені умисно [17].

Отже, що законодавець розрізнув умисну та необережну форму вини при вчиненні податкового правопорушення та, відповідно, встановив різний розмір фінансової відповідальності. Звернемо увагу, що обтяжена відповідальність за умисне податкове правопорушення неодноразово зустрічається у положеннях ПК України, в той час як необережна форма вини не згадується жодного разу. Виділення умислу як окремої форми вини свідчить про те, що відповідальність може наставати і за необережне порушення норм податкового законодавства, хоча законодавець це питання прямо не врегулював.

Як вказує Ірина Кальницька: «Впровадження понять «вини» та «умислу» у податковому законодавстві є позитивними змінами, що мають захищати інтереси платників податків. Разом з цим, такі зміни потягнуть і виникнення нової судової практики щодо їх доведення та спростування у різних категоріях податкових спорів» [25].

На нашу думку, зміни до ПК України з приводу врегулювання інституту вини хоча і піддаються критиці, проте свідчать про позитивну тенденцію розвитку національного законодавства в напрямку захисту прав платника податків.

Підсумовуючи вищенаведене, зазначимо, що вина платника податків як складова адміністративного та кримінального правопорушення у сфері справляння податків прямо передбачена законодавцем. Якщо ж аналізувати умови притягнення

до фінансової відповідальності за податкові правопорушення, варто звернути увагу на зміни, внесені до ПК України, які неодноразово згадують вину як умову притягнення до відповідальності (хоча і не завжди). Однак, незважаючи на внесені зміни, правової визначеності на рівні з КК України та КУпАП України законодавцю так і не вдалося досягнути, що відображає недосконалість вказаних змін та можливість виникнення неоднозначної судової практики. Позитивним у даному випадку є те, що така тенденція до розвитку податкового законодавства свідчить про підтримку в Україні принципів справедливості та спрямованості держави на захист прав людини у податкових правовідносинах.

1.3. Розуміння вини контролюючого органу та його посадових і службових осіб

Питання відповідальності у межах податкових правовідносин підлягає дослідженню не лише з точки зору вини платника податків, а й також щодо відповідальності та відповідно вини суб'єкта владних повноважень, який здійснює контрольно-наглядові функції щодо справляння та сплати податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів. Адже незаконні рішення податкового органу не можуть ігноруватися та мають компенсувати платнику податків збитки, які він був вимушений понести внаслідок незаконного рішення.

Відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції України: «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [26].

Таке регулювання (можна робити лише те, що прямо дозволено законом) покликане для того, аби захистити слабших за своєю природою осіб (у цьому

випадку платників податків) від свавільного втручання сильнішого суб'єкта – податкового органу, діяльність якого забезпечується державним апаратом.

Аналізуючи питання відповідальності суб'єкта владних повноважень та його вини для притягнення до такої відповідальності, варто звернути увагу на наступні положення законодавства.

Відповідно до ч. 1 ст. 109 ПК України, яка передбачає визначення податкового правопорушення: «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».

Зі змісту наведеного визначення видно, що суб'єктом податкового правопорушення може бути і контролюючий орган, і його посадові/службові особи, до яких може бути застосовано положення щодо вини як умови притягнення їх до відповідальності, якщо це прямо передбачено законом.

Водночас варто звернути увагу на норму ч. 1 ст. 128 ПК України: «Податковими правопорушеннями контролюючих органів є протиправні рішення, дії або бездіяльність контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, вчинення яких є підставою для відшкодування шкоди особі, чиї права порушені, відповідно до закону» [17], яка не містить посилання на вину як елемент податкового правопорушення контролюючого органу. У такому випадку постає питання співвідношення норм ст. 109 та ст. 128 ПК України, оскільки в першому випадку вина визначається елементом податкового правопорушення, а в другому – вже ні. Припускаємо, що законодавець мав на меті співвідносити ці норми як загальну та спеціальну, вказуючи у ст. 109, що контролюючий орган може бути суб'єктом податкового правопорушення, а вже в ст. 128 ПК України конкретизуючи його зміст та умови.

На нашу думку, таке законодавче регулювання вини контролюючого органу у ст. 109 ПК України є невдалим та потребує вдосконалення, адже воно по суті зливає дефініцію податкового правопорушення для платників податків і контролюючого органу, але за своєю правовою природою елемент «вина» для цих суб'єктів не може бути однаковим.

Ми погоджуємося із думкою М. І. Трипольської, яка звертає увагу на таке: «Посадові особи контролюючих органів не є суб'єктами фінансового правопорушення, і до них не можуть бути застосовані заходи фінансово-правової відповідальності, тож суб'єктом податкового правопорушення в контексті підстави фінансово-правової відповідальності вони також бути не можуть» [16, с. 57-58].

Отже, притягнення суб'єкта владних повноважень до відповідальності як один із конституційних принципів захисту особи від свавілля органів державної влади має іншу правову природу та, відповідно, умови та наслідки для контролюючого органу та його службових осіб, що підтверджується аналізом чинного законодавства та науковими дослідженнями.

У зв'язку із цим, вважаємо необхідним внесення змін до ст. 109 ПК України та розмежування визначення податкового правопорушення для платника податків та контролюючого органу, зокрема, в частині чіткої вказівки на відсутність вини як умови притягнення контролюючого органу до відповідальності.

Чинне законодавство містить такий правовий інструмент як відшкодування шкоди, заподіяної органами державної влади. Цей принцип передбачений в законах, які регулюють умови притягнення до різних видів відповідальності, зокрема КК України, КУпАП і ПК України.

Відповідно до п. 114.1 ст. 114 ПК України: «Особа, чиї права та/або законні інтереси порушено, має право на відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб» [17]. При цьому в ч. 2 п. 114.1 ст. 114 ПК України прямо

зазначається, що така шкода «відшкодовується державою за рахунок коштів державного бюджету незалежно від вини контролюючого органу, його посадових (службових) осіб» [17].

Так, відшкодування шкоди внаслідок незаконних дій органів державної влади передбачено ст. 1173 Цивільного кодексу України [27], відповідно до положень якої така шкода відшкодовується державою незалежно від вини цих органів.

Зокрема, О.В. Жила зазначає: «Що стосується такої умови виникнення зобов'язання у зв'язку із заподіянням шкоди як вина, то специфіка виникнення відповідальності держави за шкоду вчинену службовими особами, зокрема податкових органів, полягає у тому, що у ЦК України вперше визначено, що шкода відшкодовується незалежно від вини посадових або службових осіб» [28, с. 13].

Таку позицію також підтримує В.М. Кравчук та вказує: «Вина суб'єктів владних повноважень не має значення для відшкодування шкоди, оскільки така відповідальність настає без вини. Форма вини – умисел або необережність, – не впливає на відшкодування» [29, с. 37]. Окрім цього, автор звертає увагу: «Бажав службовець настання шкоди, чи байдуже ставився до наслідків, – держава відповідає однаково. Проте вина може враховуватися під час вирішення питання про притягнення до відповідальності цього службовця» [29, с. 37].

Враховуючи вищенаведене, відшкодування шкоди внаслідок неправомірних дій податкового органу не передбачає обов'язкового елемента у вигляді вини та підлягає відшкодуванню за рахунок державних коштів. Водночас, службові особи, які спричинили таку шкоду, також можуть бути притягнуті до відповідальності.

Відповідно до п. 21.4. ст. 21 ПК України: «Посадова або службова особа контролюючого органу несе перед державою відповідальність в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування через неправомірні рішення, дії чи бездіяльність цієї посадової (службової) особи». Під час практичного застосування цієї норми варто не забувати про баланс між публічним інтересом та правами

конкретної службової особи, адже не кожна службова особа податкового органу має фінансову можливість відшкодувати бюджету значні кошти.

Умови та порядок відшкодування такої шкоди встановлюється положеннями Закону України «Про державну службу», згідно з ч. 3 ст. 80 якого «У разі застосування зворотної вимоги (регресу) державний службовець несе матеріальну відповідальність тільки за шкоду, умисно заподіяну його протиправними діями або бездіяльністю» [30].

Відтак, механізм відшкодування шкоди передбачає її відшкодування особі, яка постраждала внаслідок незаконних дій чи бездіяльності контролюючого органу за рахунок державних коштів незалежно від вини, а подальше заявлення регресу можливе лише у разі доведення умислу конкретного державного службовця.

Окрім цього, посадова особа контролюючого органу може бути притягнута до дисциплінарної відповідальності. Згідно з ч. 1 ст. 65 Закону України «Про державну службу»: «Підставою для притягнення державного службовця до дисциплінарної відповідальності є вчинення ним дисциплінарного проступку, тобто протиправної винної дії або бездіяльності чи прийняття рішення, що полягає у невиконанні або неналежному виконанні державним службовцем своїх посадових обов'язків та інших вимог, встановлених цим Законом та іншими нормативно-правовими актами, за яке до нього може бути застосоване дисциплінарне стягнення» [30].

Отже, умовою притягнення до дисциплінарної відповідальності є винне діяння посадової особи, при цьому в законодавстві відсутня конкретизація щодо умисної чи необережної форми вини.

У виняткових випадках службову особу контролюючого органу можна притягнути також до кримінальної відповідальності, зокрема ч. 1 ст. 367 КК України передбачає склад злочину, який полягає у невиконанні або неналежному виконанні службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам

окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб [18].

У конкретних випадках діяння службових осіб контролюючого органу можуть містити ознаки кримінальних правопорушень, передбачених ст. 364 (зловживання владою або службовим становищем) та ст. 366 (службове підроблення – для прикладу, складання завідомо неправдивого акту податкової перевірки) КК України.

Водночас, як свідчать дані єдиного державного реєстру судових рішень, притягнення службових осіб податкових органів до кримінальної відповідальності є винятковим заходом та не зустрічається на практиці.

Окрім цього, платник податків у разі застосування процедури судового оскарження незаконного рішення податкового органу може заявити вимогу про відшкодування витрат на правову допомогу у разі винесення рішення на його (платника) користь. Зокрема, відповідно до ч. 2 ст. 134 КАС України: «За результатами розгляду справи витрати на правничу допомогу адвоката підлягають розподілу між сторонами разом з іншими судовими витратами, за винятком витрат суб'єкта владних повноважень на правничу допомогу адвоката» [31].

Отже, у разі якщо суд підтвердить протиправність прийнятого податковим органом рішення, то на суб'єкта владних повноважень може бути покладено обов'язок із відшкодування витрат, які платник податків був вимушений понести для захисту своїх прав. При цьому, мова не йде про вину як обов'язкову умову відшкодування таких витрат. Зокрема, Верховний Суд у Постанові від 25.10.2019 р. у справі № 826/13270/16 вказує: «Метою стягнення витрат на правничу допомогу є не тільки компенсація стороні, на користь якої прийняте рішення понесених збитків, але і у певному сенсі має спонукати суб'єкта владних повноважень утримуватися від подачі безпідставних заяв, скарг та своєчасно вчиняти дії, необхідні для поновлення порушених прав та інтересів фізичних та юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин»[32]. Аналогічну правову позицію викладено у Додатковій Постанові

Верховного Суду від 05.09.2019 р. у справі № 826/841/17 [33] та у Постанові Верховного Суду від 30.11.2020 р. у справі № Н/806/1943/18 [34].

Описаний вище механізм хоча і не можна назвати притягненням до відповідальності контролюючого органу, однак, слід визнати, що він спрямований на захист прав платника податків, у тому числі на відновлення майнового станку платника податків, який був вимушений звертатися до суду для того, аби оскаржити протиправне рішення податкового органу та захистити свої права. В таких випадках суди не досліджують вину податкового органу задля відшкодування судових витрат платника податків, а умовою для відшкодування є лише рішення, винесене на користь платника податків, а також документальне підтвердження понесених витрат.

Враховуючи вищезазначене, вина суб'єкта владних повноважень як органу державної влади не може вважатися обов'язковою умовою для притягнення до відповідальності у вигляді відшкодування збитків чи відшкодування витрат на правову допомогу. У зв'язку із цим, вважаємо необхідним внесення змін до ст. 109 ПК України із пропозицією розділити визначення податкового правопорушення, вчиненого платником податків та податковим органом таким чином:

«109.1. Податковим правопорушенням платника податків є передбачене цим Кодексом протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність), вчинене платником податків або особами, прирівняними до нього.

109.2. Правопорушенням контролюючого органу є протиправне діяння, вчинене контролюючим органом, його посадовими (службовими) особами, яке має наслідком відшкодування шкоди особі, чиї права порушені, відповідно до закону, а також притягнення винних посадових (службових) осіб до відповідальності відповідно до закону.»

Водночас, у разі притягнення до дисциплінарної відповідальності конкретної посадової/службової особи в обов'язковому порядку підлягає встановлення вини такої особи. При цьому для забезпечення ефективної системи функціонування

справляння та сплати податків, вважаємо, варто більш активно здійснювати контроль за діяльністю податкових органів для попередження порушення прав платників податків.

1.4. Дослідження регулювання вини як елементу податкового правопорушення у правових системах зарубіжних держав

При розбудові податкового регулювання Україні варто звертати увагу на іноземний досвід, адже його аналіз надасть змогу уникнути помилок та перейняти позитивні тенденції, що вже успішно апробували інші держави, а також забезпечити більш ефективне функціонування податкової системи.

Для прикладу, при дослідженні вини як елементу податкового правопорушення вітчизняні науковці часто звертають увагу на досвід Російської Федерації. Зокрема, у ст. 106 Податкового кодексу РФ наявне визначення податкового правопорушення, відповідно до якого: «Податковим правопорушенням визнається винне скоєне протиправне (в порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія або бездіяльність) платника податків, платника страхових внесків, податкового агента та інших осіб, за яке цим Кодексом встановлена відповідальність»¹ [35].

Передбачені Кодексом і форми вини. Так, нормою ст. 110 встановлено, що «винною у скоєнні податкового правопорушення визнається особа, яка вчинила протиправне діяння умисно або з необережності». Податкове законодавство РФ наводить характеристику винного та необережного правопорушення, а також умови визначення вини юридичної особи. Так, у ч. 4 ст. 110 Податкового кодексу РФ передбачено: «Вина організації у вчиненні податкового правопорушення

¹Тут і надалі переклад з іноземних мов виконаний мною самостійно.

визначається в залежності від вини її посадових осіб або її представників, дії (бездіяльність) яких зумовили вчинення даного податкового правопорушення» [35].

Як зазначають Д. А. Липинський та А. А. Мусаткіна, зі змісту п. 4 ст. 110 ПК РФ випливає, що для встановлення вини юридичної особи необхідно виявити вину посадових осіб. Автори зазначають, що в теорії існує кілька підходів до визначення провини юридичної особи, такі як психологічна та об'єктивна, коли вина розуміється як об'єктивне невжиття заходів, при цьому змісту статті 110 Податкового кодексу РФ випливає, що законодавець застосував психологічну концепцію вини колективного суб'єкта податкового правопорушення [36].

А. І. Борисов звертається до тлумачення вказаних норм ПК РФ Конституційним судом РФ, який у Постанові від 25 січня 2001 року вказав, що відсутність вини особи при порушенні зобов'язань в публічно-правовій сфері є однією з обставин, що виключають застосування санкцій, оскільки це свідчить про відсутність самого складу правопорушення [37; 38]. При цьому інше трактування складу правопорушення, в тому числі податкового, як підстави для притягнення до відповідальності суперечило б природі правосуддя; суд в зв'язку з залученням платників податків до відповідальності за порушення податкових зобов'язань, виходячи з принципів змагальності та рівноправності сторін, не може обмежитися лише формальною констатацією факту порушення цих зобов'язань, не встановлюючи інші пов'язані обставини, у тому числі наявність або відсутність вини платників податків, в якій би формі вона не проявлялась [37; 38].

Отже, регулювання вини у податкових правовідносинах в РФ міститься у Податковому кодексі та прямо передбачає вину як одну із обов'язкових умов притягнення платника податків (як юридичної, так і фізичної особи) до відповідальності.

Водночас більшість держав не мають такого детального регулювання на законодавчому рівні, особливо коли мова йде про фінансову відповідальність

платника податків. Зокрема, в державах континентального права підхід є більш орієнтованим саме на наповнення бюджету, а не на захист прав платників податків.

Для прикладу, у Великобританії юридична особа також може визнаватися суб'єктом вчинення податкового кримінального правопорушення. При цьому відповідальності підлягає особа незалежно від того, є вона резидентом Великобританії чи ні. Керівництво, підготоване Урядом Великобританії, передбачає: «Факту вчинення правопорушення проти Великобританії достатньо, щоб кримінальні суди Великобританії мали юрисдикцію щодо цього злочину. Відтак, компанії, зареєстровані згідно із законодавством Франції, або товариства, утворені відповідно до законодавства Німеччини, могли б вчинити правопорушення стосовно податків, що належать Великобританії» [39]. При цьому поняття вини, навіть щодо кримінальних правопорушень, розширене, оскільки відсутність дій (бездіяльність) також веде за собою наслідок у вигляді притягнення до відповідальності. «Компанія чи товариство, в яких працював бухгалтер, було б винним у правопорушенні, якби воно не вжило розумних заходів для запобігання йому чи сприяло б ухиленню від сплати податків» [39], - зазначається у Керівництві, підготовленому Урядом Великобританії.

Девід Харкнесс та Джудіт Седдон, аналізуючи зміни до порядку справляння і сплати податків у Великобританії, що набули чинності у 2017 році, вказують про те, що існують правопорушення, які не вимагають доведення наміру порушника для притягнення його до відповідальності, зокрема до них відносяться помилки в обліку, неправильний імпорт товарів, недекларування офшорного оподаткованого доходу тощо [39].

А. Є. Єгоров, аналізуючи досвід Сполучених Штатів Америки, зазначає, що податкова система в США, в першу чергу, націлена на забезпечення податкової дисципліни та добровільної сплати податків [40]. При цьому, в разі виникнення спору між платником податків та контролюючим органом справа підлягає розгляду в

цивільному суді, який забезпечує рівність прав податкового органу та платника податків[40].

В США існує багато видів податкових правопорушень, доведення кожного з яких вимагає різного стандарту доведення та, відповідно, ставлення до вини, на що звертає увагу А. Є. Єгоров, який виділяє податкове шахрайство, яке передбачає свідоме і умисне невиконання податкового обов'язку та має наслідком грошове стягнення в розмірі 75% від суми несплаченого податку (крім основного податкового обов'язку) [40]. Автор вказує, що наступним видом податкових правопорушень в США є порушення, пов'язані з порядком нарахування податку, які поділяються на дві групи: невиконання або неналежне виконання приписів податкових органів щодо порядку обчислення податку (вимагає доведення вини) та суттєве заниження податкової бази (відповідальність настає незалежно від вини). Відповідальність за таке порушення має наслідком грошове стягнення в розмірі 20% від суми несплаченого податку [40].

Отже, наявність вини та її форма при притягненні платника податків до відповідальності у США впливає на розмір санкцій, які такий платник понесе внаслідок податкового правопорушення. Також платник податків у США за загальним правилом підлягає відповідальності, якщо не доведе наявність поважних причин для звільнення від відповідальності. Серед таких причин А. Є. Єгоров виділяє смерть або тяжке захворювання близького родича, неправильну вказівку поштової адреси податкового органу, обставини непереборної сили тощо [40].

Отже, в США регулювання податкових правовідносин спрямоване на баланс інтересів держави та суспільства, а також забезпечення прийнятних умов співпраці для обох сторін, сума фінансових санкцій часто залежить від відсутності чи наявності вини, а також її форми.

Окремої уваги, на нашу думку, заслуговує підхід держав-членів Європейського Союзу до вини як складової податкового правопорушення.

Відповідно до дослідження, проведеного Європейським парламентом, у більшості держав-членів передбачається два види відповідальності за податкові правопорушення – адміністративна та кримінальна, що має суттєве значення при визначенні органів, відповідальних за притягнення до відповідальності та визначення розміру та виду санкції [41].

У цьому дослідженні вказується: «У деяких державах-членах необережність є достатнім суб'єктивним елементом (*mens rea*) для утворення складу злочину. Це стосується деяких видів незначних правопорушень в Іспанії, Португалії та Словенії. У більшості держав-членів, навпаки, необхідний прямий умисел» [41].

А. С. Алєйнікова зазначає, що, для прикладу, в Хорватії при визначенні вини юридичної особи за вчинення правопорушення використовується суб'єктивний підхід, який полягає у тому, що вина юридичної особи вважається доведеною, коли доведена вина посадових осіб такої юридичної особи [42].

Окрім цього, при виявленні порушення податкового законодавства на міжнародному рівні варто відрізняти такі поняття як злісне ухилення від сплати податків (*Tax evasion*), ухилення від сплати податків (*Tax avoidance*) та податкове планування (*Tax planning*). Так, податкове планування не має наслідком притягнення до відповідальності платника податків саме через те, що у його діяннях відсутня вина як обов'язкова умова податкового правопорушення [43]. Податкове планування спрямоване на законну оптимізацію податкового навантаження (найчастіше в межах різних юрисдикцій) для уникнення подвійної сплати податкових зобов'язань. Практикуючі юристи відмічають, що злісне ухилення від сплати податків та ухилення від сплати податків є караними діяннями, які можуть мати різні наслідки для платника податків [43]. Зокрема, злісне ухилення від сплати податків полягає у використанні незаконних/шахрайських методів, у той час як ухилення від сплати податків відбувається в межах закону (зокрема, шляхом використання прогалін у законах чи неточних формулювань) [43]. При цьому, одним із факторів, які

відрізняють ці види правопорушень, є вина та намір платника. Так, метою ухилення від сплати податків є оптимізація та зменшення податкових зобов'язань, тоді як злісне ухилення від сплати податків - умисне ухилення від сплати податків, які фактично мають бути сплачені [43].

Підсумовуючи вищенаведене, доходимо висновку, що регулювання вини як складової податкових правопорушень суттєво відрізняється в залежності від правової системи держави. Спільною рисою можна виділити те, що у кожній державі містяться ті чи інші обставини, які виключають притягнення до відповідальності. Такі обставини зазвичай пов'язані із непереборною силою або відсутністю вини платника при вчиненні податкового правопорушення.

Висновки до розділу

Отже, суб'єктивна сторона визнається вітчизняними науковцями як один із обов'язкових елементів правопорушення. Досліджуючи питання вини при притягнення платника податків до відповідальності, представники наукової доктрини здебільшого підтримують позицію, відповідно до якої вина повинна визнаватися обов'язковою умовою. Водночас, оскільки суб'єктом податкового правопорушення можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, а вина як вольовий елемент притаманна людині як живій істоті, при вирішенні питання вини юридичної особи варто досліджувати вину посадових осіб такої юридичної особи.

Положення національного законодавства нещодавно зазнали змін, за яких вину було визнано як один із елементів податкового правопорушення для притягнення до відповідальності платника податків. Проте, неточність законодавчого формулювання викликає критику з боку практикуючих юристів та спричиняє побоювання, що ця норма так і не буде реалізована на практиці.

Окремої уваги заслуговує вина як елемент правопорушення контролюючого органу. Так, положення ПК України містять прямі норми, відповідно до яких контролюючий орган за рахунок державних коштів несе відповідальність за збитки, завдані платнику податків внаслідок неправомірних дій, незалежно від вини. Водночас, у разі притягнення посадових осіб до дисциплінарної відповідальності чи заявлення відшкодування збитків у порядку регресу, вина підлягає обов'язковому доведенню. У зв'язку із наведеним, вбачаємо потребу у внесенні змін до ст. 109 ПК України та розділенні визначення правопорушення, вчиненого платником податків та контролюючим органом.

Важливим для розвитку української системи контролю за сплатою податків є врахування іноземного досвіду. Так, положення Податкового кодексу РФ чітко передбачають вину як умову для притягнення до відповідальності платника податків, у той час як у США підхід до такої складової правопорушення як вини відрізняється в залежності від виду правопорушення, а також існують обставини, які виключають притягнення до відповідальності.

Утім, відсутність вини як умови притягнення до відповідальності є не єдиною проблемою, з якою може зіштовхнутися платник податків. Окрему увагу слід звернути на стандарт доведення такої вини та на кого вона покладається – на платника податків, який повинен довести свою невинуватість, чи на податковий орган, який має встановити наявність вини при вчиненні податкового правопорушення.

РОЗДІЛ 2

ПРИНЦИП ПРЕЗУМПЦІЇ НЕВИНУВАТОСТІ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

2.1. Поява та розвиток презумпції невинуватості як принципу гарантії прав особи

Презумпція невинуватості як один із засобів забезпечення та гарантування прав людини бере свій початок ще з прадавніх часів. І хоча представники тогочасного суспільства, імовірно, мали зовсім інше уявлення про рівність та справедливість, однак вже тоді усвідомлювали, що обвинувачення особи у вчиненні правопорушення потребує доведення та не завжди свідчить про її винуватість.

Як зазначає О. С. Котуха, першооснови презумпції невинуватості можна спостерігати уже в найперших відомих людству нормативних актах, зокрема, в законах Хаммурапі, та наводить приклад: «Стаття 1 Законів вавилонського царя встановлювала, що людину, яка не зуміла довести винуватість іншої у вбивстві, необхідно стратити» [44, с. 53]. Звісно, таке правило не можна назвати презумпцією невинуватості у чистому вигляді. Однак, звертається увага на те, що, по-перше, вину особи повинна доводити саме сторона обвинувачення та, по-друге, безпідставне обвинувачення особи не можна заохочувати.

Не можна заперечити значний вплив римського права на розвиток та сучасне бачення презумпції невинуватості. Так, на думку В. П. Любавіної, давньоримське право містило правило «*presumptio boni viri*», що означає: «Учасник судового позову вважається діючим сумлінно і добросовісно, поки інше не доведено» [45, с. 24]. Разом з тим, цим римляни не обмежилися - «1. *Semper in dubiis benigniora praefenda sunt* – при будь-якому сумніві переважно ухвалювати сприятливе рішення; ... 4. *In dubio absolvitur reus* – у сумнівних випадках обвинувачений

звільняється від переслідування» - такий перелік наводить І. В. Зозуль на прикладі правил, що містилися в римському праві, зазначених Н. С. Караніною [46, с. 207-208; 47]. Відтак, аналізуючи положення римського права, спостерігаємо значний прорив у розвитку поваги до прав людини, зокрема, і в частині прав обвинуваченого. Окрему увагу слід звернути на те, що прототипи положення презумпції невинуватості використовувалися не лише в частині обвинувачення за вчинення кримінальних правопорушень, але й у приватному праві.

В. П. Бобік зазначає про суттєву роль Великої хартії вольностей 1215 р., ст. 39 якої встановлює: «Жодна вільна людина не буде заарештована або поміщена в тюрму, або позбавлена володіння, чи оголошена такою, що стоїть поза законом, або вигнана «інакше, як за законним вироком рівних їй чи за законом країни» [48, с. 158]. Відтак, англійське право встановлювало важливість суду як уповноваженого органу, який може вирішувати питання відсутності чи наявності вини особи у разі вчинення правопорушення.

Аналізуючи бачення та формування сучасного розуміння презумпції невинуватості, значний вплив у цьому зіграла Франція. Як зазначає В. П. Любавіна, ст. 9 Декларації прав людини і громадянина, прийнята у 1789 р., хоча і не містила терміну «презумпція невинуватості», однак передбачала: «Кожна людина є невинуватою, доки її не визнано винною, тому у разі необхідності затримання, будь-яка надмірна суворість при його здійсненні повинна каратися жорстокими репресіями зі сторони закону» [45, с. 75]. А вже через два роки в Конституції Франції 1791 р. презумпція невинуватості була прямо закріплена як один із основних принципів кримінального судочинства.

В. Колесникова виділяє Французьку Декларацію прав людини і громадянина одним із документів, що стали еталоном, взірцем для законодавчого закріплення насамперед особистих («громадянських») і політичних прав людини, які згодом їх було названо правами першого покоління [49, с. 153-154].

Як вказує М. М. Антонович, перше покоління громадянських і політичних прав бере початок після англійської, американської та французької революцій. При цьому, поширеним є погляд на громадянські й політичні права як, в основному, негативні права («свобода від...»), а не позитивні («право на...»)» [50, с. 14].

Отже, Французька Декларація прав людини і громадянина, на наш погляд, є документом, який закріпив так зване перше покоління прав людини або негативні права. Це означає, в першу чергу, захист особи від свавільного втручання з боку держави. Презумпція невинуватості теж певною мірою захищає особу від свавілля, зокрема в частині запобігання від неправомірного обвинувачення та засудження, адже з моменту підозри особи у вчиненні правопорушення, вона втрачала повагу та піддавалася осуду з боку суспільства, якого іноді неможливо позбавитися навіть внаслідок виправдувального вироку. Разом з тим, презумпція невинуватості вказувала, що лише суд може вирішити питання вини особи, а до моменту набрання рішенням законної сили до неї потрібно ставитися як до невинуватої.

На українських землях своє коріння презумпція невинуватості бере ще з часів Київської Русі, однак, більш сучасне бачення було закріплено в період Російської імперії, зокрема, за часів Катерини II. Як вказує В. Я. Тацій: «Демократичні засади, закріплені в Статуті кримінального судочинства 1864 р., були наслідком втілення досвіду зарубіжних країн з урахуванням місцевих традицій» [51, с. 396-397]. Звідси, кримінальний процес почав містити презумпцію невинуватості, обов'язок проведення кримінального досудового розслідування, а обвинувачений наділявся правом на захист.

Якщо згадувати радянські часи, то на практиці презумпція невинуватості втілювалася не дуже часто, незважаючи на її дослідження науковцями. Зокрема, масові репресії проходили без судового розгляду та попередніх розслідувань. Як вказує Р. Д. Ляшенко, радянська влада намагалася відкидати досягнення капіталістичних країн, в тому числі і в частині захисту прав людини. «На цьому етапі

проблемі презумпцій надавалась незначна роль, тим більше, за політичними мотивами, більшість радянських вчених або заперечували існування презумпцій, або ж взагалі вважали за краще обходити цю проблему» [52, с. 61] - так описує питання презумпції невинуватості Р. Д. Ляшенко.

Утім, Конституція УРСР 1979 року закріпила в ст. 158 норму, відповідно до якої встановлювалася презумпція невинуватості щодо обвинувачення за вчинення злочину [53].

У міжнародних правових актах презумпція невинуватості отримала вираз у прийнятій Генеральною Асамблеєю ООН 10 грудня 1948 р. Загальній декларації прав людини: «Кожна людина, обвинувачена у вчиненні злочину, має право вважатися невинною доти, поки її винуватість не буде встановлена в законному порядку шляхом прилюдного судового розгляду, під час якого їй забезпечать усі можливості для захисту» [54] - так визначає стаття 11 документу.

Окрім цього, Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод, прийнята Радою Європи у 1950 році та ратифікована Україною у 1997 році, передбачає у межах права на справедливий суд презумпцію невинуватості. Так, у ч. 2 ст. 6 Конвенції вказано: «Кожен, кого обвинувачено у вчиненні кримінального правопорушення, вважається невинуватим доти, доки його вину не буде доведено в законному порядку» [55].

Отже, презумпція невинуватості бере основи свого виникнення та розвитку ще з перших прототипів законів, що знає світова історія. Розвиток презумпції невинуватості нерозривно пов'язаний із самим розвитком прав людини і є одним із невід'ємних засобів їх забезпечення. Перелік вищезазначених згадок презумпції невинуватості не є виключним та лише демонструє різні етапи її розвитку. Втім, варто зазначити, захист прав обвинуваченого передбачався майже в кожному акті будь-якої розвиненої держави протягом усього історичного розвитку.

2.2. Презумпція невинуватості – конституційний принцип в податкових правовідносинах

Дослідження презумпції невинуватості у податкових правовідносинах потребує комплексного підходу. З цією метою вважаємо доречним здійснити аналіз думки представників наукової доктрини, а також чинного регулювання презумпції невинуватості у податковому законодавстві, що надалі наводимо у підрозділах 2.2.1. та 2.2.2. цієї магістерської роботи.

2.2.1. Доктринальний підхід до розуміння презумпції невинуватості в податкових правовідносинах

Хоча презумпція невинуватості є одним із основоположних принципів судочинства, однак, беззаперечно визнаною вона є лише для кримінальних справ, включаючи злочини, пов'язані із справлянням та сплатою податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів. Якщо ж аналізувати адміністративні судові спори, значну частину яких складають справи з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, то питання презумпції невинуватості лишається відкритим та широко дискутується серед науковців.

Як зазначає професор В. О. Попелюшко в контексті кримінальної юстиції: «В Україні принцип презумпції невинуватості мертвий. Більше того, в Україні цей принцип традиційно ігнорують, а правозастосовувачі керуються протилежним, національним принципом – "немає диму без вогню"» [56, с. 7]. Отже, навіть якщо кримінальна юстиція не містить принципу презумпції невинуватості на практиці, незважаючи на його закріплення на міжнародному та конституційному рівні, то стає

очевидним, що учасники податкових правовідносин перебувають під значно меншим захистом своїх прав та свобод.

В першу чергу, у цьому питанні важливу роль відіграє підхід щодо того, чи є вина обов'язковою для встановлення факту податкового правопорушення. Більшість вітчизняних науковців, коментуючи презумпцію невинуватості в податкових правовідносинах, зазначають про те, що вина є обов'язковою для встановлення факту податкового правопорушення. Зокрема, І. С. Войтенко вказує: «Якщо під час розгляду конкретного податкового правопорушення буде встановлено, що фізична особа допустила порушення з вини інших осіб або під впливом обставин непоборної сили... відповідальність такої особи має бути виключена» [57, с. 186]. Цим, автор висловлює позицію, відповідно до якої податковий орган зобов'язаний встановити, що саме винні діяння особи спричинили порушення податкового законодавства.

Також існує думка, відповідно до якої лише суд може встановити факт вчинення податкового правопорушення. Як зазначає В. С. Яровський, винесене податковим органом рішення не є беззаперечним доказом вини платника, однак він не позбавлений права добровільно сплатити таке зобов'язання, не ініціюючи податковий спір [58, с. 119]. Разом з тим, В. С. Яровський вказує: «Добровільне виконання особою рішення фінансового органу щодо застосування санкцій не означає, що особа визнана винною, оскільки вина цієї особи не була предметом судового розгляду» [58, с. 119]. Проте, чи не можна стверджувати, що факт сплати особою донарахованих податкових зобов'язань свідчить про визнання нею своєї вини? Зокрема, у випадку вчинення злочину особу не можна притягнути до відповідальності без наявності вироку суду. На противагу, вчинення податкового правопорушення фактично встановлюється рішенням податкового органу, підтвердження суду не потрібне, відтак суд відіграє роль лише у разі самостійного звернення платника із метою оскаржити, на його думку, неправомірне рішення. У

цьому полягає складність питання презумпції невинуватості для податкових правовідносин.

Досліджуючи питання податкового правопорушення, деякі автори зазначають, що підставою для відповідальності є саме винне діяння платника податків [59, с. 397]. Притягнення до відповідальності платника, який порушив свій обов'язок, без вини, зокрема внаслідок обставин, які він не міг контролювати, породжує порушення його прав, а також засад справедливості та розумності. Аналізуючи потребу закріплення презумпції невинуватості платника податків в національному законодавстві, Ю. В. Оніщик вважає, що у цьому існує безумовна потреба [60, с. 69]. Таку позицію підтримує й В. С. Яровський [58, с. 119].

Разом з тим, деякі науковці вважають, що наразі платники податків мають занадто широкий спектр прав, що породжує обмеження прав податкового органу. Зокрема, І. С. Войтенко вказує, що потрібно закріпити презумпцію правомірності рішень податкового органу на рівні із презумпцією правомірності рішень платника, оскільки наявне регулювання, на його думку: «Порушує насамперед конституційні принципи рівності суб'єктів права власності перед законом (ст. 13), рівності усіх людей (ст. 21), та, найважливіше, рівності конституційних прав і свобод та рівності перед законом...» [57, с. 187]. Така позиція, на наш погляд, є вкрай спірною, оскільки, по-перше, наявність таких одночасних презумпцій може спричинити значну кількість спорів, по-друге, може призвести до порушення рівноваги прав людини та держави та, по-третє, може спричинити свавільне втручання податкових органів у діяльність платника, незаконне позбавлення його права власності та неможливість належним чином захистити свої права. Окрім цього, такі принципи фактично є взаємовиключними, що унеможлиблює їх одночасне застосування.

М. О. Федоров також зазначає, що обов'язок доводити невинуватість у межах фінансово-правових відносин покладено саме на потенційного правопорушника, який повинен за допомогою конкретних доказів довести відсутність вини (умислу

або необережності)у вчиненні фінансового правопорушення, і вже за умов, коли суб'єкт фінансового правопорушення не зміг довести свою невинуватість, настає фінансово-правова відповідальність [61, с. 207-208]. Отже, М. О. Федоров фактично підтримує презумпцію винуватості платника податків, за якої саме на нього лягає тягар доказування невинуватості [61, с. 207-208].

Р. О. Гаврилук, аналізуючи положення ПК України, вказує, що вони часто тлумачаться науковцями як поява у ПК України безумовної презумпції невинуватості, з чим важко погодитись [2, с. 323]. Авторка вказує, що поки що вітчизняний платник податків так і не домігся від держави прямого, безпосереднього визнання презумпції його невинуватості, як це має місце в цивілізованих країнах Заходу, а для того щоб положення ПК України хоча б якоюсь мірою могли виконувати функції презумпції невинуватості платника податку, необхідно, щоб в Україні з'явилося та запрацювало незалежне правосуддя, якого за всезагальним визнанням поки що немає [2, с. 323]. Тобто, авторка підтримує запровадження в Україні презумпції невинуватості платника податків, проте вказує, що наразі в Україні її немає ані на законодавчому рівні, ані на практиці. Ми погоджуємося із такою позицією, адже на практиці саме на платника податків покладається тягар доведення своєї невинуватості як на досудовому, так і на судовому етапах.

З. М. Будько також вказує про необхідність закріплення презумпції невинуватості платника податків на законодавчому рівні та зазначає: «Враховуючи те, що податкові правопорушення, як і злочини, є різновидом правопорушень і відрізняються один від одного лише характером та ступенем суспільної шкідливості вчиненого діяння, вважаємо виправданим поширити застосування презумпції невинуватості і в податково-деліктних правовідносинах» [62, с. 146].

Підсумовуючи вищенаведене, доходимо висновку, що презумпція невинуватості платника податків наразі не реалізується на території України,

водночас ми вбачаємо потребу в закріпленні презумпції невинуватості у податковому праві та передбаченні механізму її реалізації на рівні законодавства.

2.2.2. Презумпція невинуватості в податковому законодавстві України

Попри загальну підтримку представниками наукової доктрини та платниками податків презумпції невинуватості, для її практичної реалізації існує потреба дослідження стану розвитку національного законодавства та шляхів його вдосконалення.

Як вже нами зазначалося, визначення податкового правопорушення міститься у ст. 109 ПК України [17], у якому вказується про наявність вини як обов'язкової умови притягнення до відповідальності (у випадках, передбачених законом), проте не міститься положень про презумпцію невинуватості платника податків. Слід наголосити на тому, що дефініція податкового правопорушення в чинному законодавстві охоплює як порушення платника податків, так і порушення контролюючого органу. Таке широке визначення породжує значну кількість проблем, оскільки ці суб'єкти по своїй правовій природі є різними, відтак, мають бути різними і підходи до встановлення вини та процедури її доведення.

Підхід до встановлення презумпції невинуватості залежить від того, в якій галузі права існують ті чи інші правовідносини. Так, відповідно до положень статті 62 Конституції України: «Особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду» [25]. Аналізуючи це положення, бачимо, що конституційна норма встановлює презумпцію невинуватості, однак, стосується вона саме кримінального правопорушення. Аналогічна норма міститься у ч. 2 ст. 2 Кримінального кодексу України та ст. 17 Кримінального процесуального кодексу України. Окрім цього, у ст. 2 Кримінального

процесуального кодексу України одним із завдань кримінального провадження визначено забезпечення повного та неупередженого розслідування і судового розгляду з тим, щоб кожний, хто вчинив кримінальне правопорушення, був притягнутий до відповідальності в міру своєї вини, жоден невинуватий не був обвинувачений або засуджений [63].

Кримінальний кодекс України встановлює такі злочини як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (стаття 212) та ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (Стаття 212-1) [18]. Відтак, для цих кримінальних правопорушень встановлюється презумпція невинуватості, оскільки це прямо передбачено Конституцією України та іншими актами законодавства.

Разом з тим, податкові спори, пов'язані із оскарженням платником рішення податкового органу здебільшого регулюються в межах адміністративного та судового оскарження. Навіть за тієї умови, що ні ПК України, ні КАС України прямо не передбачають презумпцію невинуватості платника податків, це не означає повну беззахисність платника податків та можливість контролюючого органу діяти без будь-яких обмежень. Чинне законодавство містить певні гарантійні правові інструменти для платників податків.

По-перше, в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України встановлює презумпцію правомірності рішень платника податків, відповідно до якої у разі множинного тлумачення прав та обов'язків, рішення приймається на користь платника податків. Така норма сприяє забезпеченню прав платників та захисту від свавільного втручання органів державної влади.

По-друге, відповідно до ч. 2 ст. 77 КАС України: «В адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності

покладається на відповідача» [31]. Відтак, у разі оскарження платником ППР, саме на контролюючий орган покладається обов'язок із доведення обґрунтованості прийняття ним такого рішення. Хоча на практиці кожна сторона намагається довести свою позицію із наданням усіх можливих доказів, законодавець передбачив, що у разі необґрунтованості рішення відповідача, суд має його скасувати. Цей механізм також спрямований на захист прав особи від свавілля держави, а також збереження справедливості, внаслідок того, що особа та держава по своїй суті перебувають в нерівних умовах, відтак особа потребує у більшій мірі захисту своїх прав.

По-третє, правовим механізмом, який сприяє забезпеченню прав платника податків, є процедура узгодження податкового зобов'язання. Так, не погоджуючись із рішенням контролюючого органу, платник може оскаржити його в адміністративному або судовому порядку. При цьому, адміністративне оскарження не позбавляє платника податків на право звернення до суду. Зокрема, відповідно до п. 56.15 ст. 56 ПК України, якщо платник дотримається всіх вимог щодо подання скарги на ППР, то протягом строку розгляду такої скарги сума оскаржуваного грошового зобов'язання вважається неузгодженою. Окрім цього, п. 56.18 ст. 56 ПК України передбачає, що звернення до суду також призводить до неузгодженості зобов'язання до набрання судовим рішенням законної сили. Отже, у разі оскарження рішення, воно не набуде чинності для платника та не породить для нього відповідного обов'язку зі сплати податків до набрання законної сили результату розгляду скарги чи позовної заяви. Дані положення ПК України роблять певний внесок до утвердження презумпції невинуватості платника, адже він не вважається порушником податкового законодавства до набрання законної сили рішення.

Важливість забезпечення презумпції невинуватості при притягнення платників податків до відповідальності також підтверджується змінами, внесеними і до ПК України. Зокрема, згідно ч. 2 з п. 109.1. ст. 109 ПК України встановлено, що діяння платника податків 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 ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [17]. Отже, законодавцем передбачено, що доведення умислу як форми вини при вчиненні податкового правопорушення покладається саме на контролюючий орган.

Окремої уваги також заслуговують положення п. 112.7. ст. 112 ПК України, згідно з якими платник податків не може бути притягнутий до відповідальності у разі якщо контролюючий орган не довів, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання [17]. Це положення ПК України також передбачає, що 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, повинні трактуватися на користь такої особи [17].

Відтак, вказані положення вкотре наголошують на тому, що саме податковий орган зобов'язаний встановити та довести вину платника податків при вчиненні правопорушення, а у разі наявності будь-яких сумнівів платника податків не можна вважати винним та, відповідно, притягувати до відповідальності.

Такі зміни до ПК України вирішують значну кількість існуючих суперечок, оскільки прямо передбачають вину як обов'язкову умову наявності податкового правопорушення. Разом з тим, законодавець не встановив класичну презумпцію невинуватості, як це передбачено для кримінальних правопорушень, а отже питання дослідження презумпції невинуватості для податкового права лишається проблемним та актуальним.

Підсумовуючи вищенаведене, підкреслимо, що чинне законодавство прямо не передбачає презумпцію невинуватості платника податків. Разом з тим, у законодавстві містяться ряд положень, які сприяють захисту платника від свавільного втручання з боку держави та перекладають тягар доказування саме на контролюючий орган.

2.3. Презумпція невинуватості в податкових системах світу: поняття та правове регулювання

Для більш глибокого аналізу наявності чи відсутності потреби в закріпленні презумпції невинуватості на законодавчому рівні варто дослідити світовий досвід та бачення інших держав на цю правову проблему.

Не можна не згадати про Російську Федерацію, в якій український законодавець часто запозичує приклади регулювання тих чи інших правовідносин. Разом з тим, у випадку презумпції невинуватості, українське законодавство відрізняється від російського, адже там значно детальніше врегульоване питання податкового правопорушення та його складу. Зокрема, Податковий кодекс Російської Федерації прямо встановлює презумпцію невинуватості в податкових правовідносинах. Так, ч. 6. ст. 108 передбачає презумпцію невинуватості платника податків, покладає тягар доказування на податковий орган та тлумачення закону у разі сумніву на користь платника [35]. Складно стверджувати про практичне виконання цих норм в РФ, однак, закріплення презумпції невинуватості на законодавчому рівні сприяє забезпеченню прав платника податків та встановлює стандарт доведення вини.

Якщо досліджувати досвід іншої сусідньої держави - Республіки Білорусь, то там, як і в Україні, презумпція невинуватості в податкових правовідносинах прямо не встановлена. Як вказує А. А. Пилипенко: «Презумпція правоти суб'єкта є складовою

частиною презумпції невинуватості, однак, в рамках контрольної діяльності класична рецепція презумпції невинуватості суб'єкта... неможлива» [64, с. 128]. Обґрунтовується це тим, що до податкових правопорушень не застосовується класична процедура притягнення до відповідальності.

Держави-члени ЄС як на рівні національного, так і на рівні наднаціонального законодавства закріпили презумпцію невинуватості в межах кримінального права, зокрема, і в частині злочинів, пов'язаних із справлянням та сплатою податків [65, с. 8]. Однак, Директива ЄС 2016/343 [66], яка регламентує питання презумпції невинуватості, прямо передбачає, що вона не застосовується до адміністративних процедур, у тому числі щодо справляння податків та зборів. Відтак, законодавство держав-членів ЄС не містить прямо передбаченої презумпції невинуватості в податкових правовідносинах. В Австрії, для прикладу, законодавство не встановлює презумпцію невинуватості в податкових правовідносинах, проте, подібно до українського законодавства, тягар доказування в податкових спорах покладається саме на контролюючий орган [67].

Рамона Михаела Коман, аналізуючи забезпечення презумпції невинуватості при розслідуванні кримінальних податкових правопорушень Румунії, зазначає, що хоча презумпція невинуватості є одним з основних принципів кримінального процесу, дотримання якого вимагається на всіх стадіях судового розгляду, а отже, і на стадії кримінального переслідування, принцип презумпції невинуватості часто "забувається" або трансформується в "презумпцію вини", коли розслідується злочин ухилення від сплати податків [68, с. 31].

Українські вчені Ю.Б. Іванов та Є. В. Давискиба вказують на особливість міжнародного регулювання доведеності вини платника податків: «У міжнародному податковому праві «діє беззаперечна презумпція винуватості», тобто саме платник податків повинен довести перед податковими службами і судовими інстанціями свою невинуватість в махінаціях з ухилення від оподаткування» [69, с. 191].

В англо - саксонській правовій сім'ї, зокрема у Сполучених Штатах Америки, ситуація щодо презумпції невинуватості протилежна. Так, спори щодо справляння податків розглядаються у спеціальних податкових судах (Tax Court), а тягар доказування лягає на позивача. Звідси, якщо платник податків оскаржує рішення податкового органу, то саме він повинен довести факт дотримання ним податкового законодавства і, відповідно, незаконного рішення контролюючого органу. Отже, діє презумпція правомірності податкових донарахувань [70, с. 2]. Головна ідея такого регулювання полягає у тому, що платник податків найкраще знає свій бухгалтерський облік, внутрішню структуру документообігу та всі особливості діяльності, відтак найкраще здатен оцінити факт дотримання/недотримання ним податкового законодавства та аргументувати це для суду. Зокрема, відповідно до законодавства Техасу, платник повинен переконати суд, надавши достатню кількість доказів, у правильності своєї позиції [71].

Томас Фельхауер, аналізуючи питання практичного застосування презумпції невинуватості в Канаді, зазначає, що у податковому законодавстві немає презумпції невинуватості, якщо вас звинувачують у злочинному діянні, такому як ухилення від сплати податків. За наслідками перевірки ви винні, якщо не зможете довести протилежного [72].

Отже, презумпція невинуватості в податкових системах світу сприймається по-різному. Для прикладу, Російська Федерація прямо передбачала її в законодавстві, а Україна поклала тягар доказування на податковий орган. США ж навпаки поклали тягар доказування на платника податків. Разом з тим, Україні не варто сліпо наслідувати чийсь досвід, а шляхом детального аналізу всіх чинників виявити, який підхід для нас є ближчим та здатен зберегти баланс між приватними та публічними інтересами.

Висновки до розділу

Як підсумок, варто зазначити про виняткову важливість презумпції невинуватості для забезпечення прав та свобод людини, зокрема, права на справедливий судовий розгляд, неможливість засудження без вини та незаконного позбавлення права власності.

Історичний розвиток презумпції невинуватості пролягає через всю правову історію, починаючи ще з часів до нашої ери. Прототипи презумпції невинуватості зустрічаються в законах Хаммурапі, римському праві, Французькій декларації прав людини і громадянина та багатьох інших нормативно-правових актах.

Презумпція невинуватості у податкових правовідносинах, на думку вітчизняних представників наукової доктрини, не реалізується на практиці та не закріплена прямо на законодавчому рівні. Водночас з метою забезпечення прав та свобод людини існує потреба в посиленому захисті практичної реалізації прав платників податків порівняно із контролюючими органами.

Попри відсутність презумпції невинуватості платника податків, в законодавстві України існують механізми, які сприяють забезпеченню прав платників: принцип презумпції правомірності рішень платника податків у разі множинного тлумачення положень законодавства; право платника податків вимагати від суб'єкта владних повноважень доводити правомірність прийнятого рішення; право платника податків на «неузгодження податкового зобов'язання» до набрання судового рішення законної сили.

Однак, попри значущість презумпції невинуватості, в податкових правовідносинах вона майже не визнається. Так, ані законодавство України, ані європейських держав не закріплюють презумпцію невинуватості в податковому праві. Єдиною з проаналізованих держав, яка приділила увагу значну увагу законодавчому регулюванню складу податкового правопорушення та закріпила

презумпцію невинуватості на рівні податкового кодексу, є Російська Федерація. Сполучені Штати Америки, на противагу, визнають презумпцію винуватості платника податків щодо фінансових правопорушень, адже саме на нього покладається тягар доказування в податкових судах. Регулювання європейськими державами презумпції невинуватості платників податків знаходиться на схожому з Україною рівні – хоча вона прямо не передбачається в законодавстві, проте існують механізми, що сприяють захисту прав платників податків від свавільного втручання органів державної влади у їх діяльність та протиправне позбавлення права власності.

РОЗДІЛ 3

ЗАСТОСУВАННЯ ПРЕЗУМПЦІЇ НЕВИНУВАТОСТІ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

3.1. Презумпція невинуватості в юрисдикційній практиці оподаткування в Україні

Юрисдикційна практика оподаткування в Україні може розгалужуватися на адміністративну (позасудову) та судову, кожна з яких має окреме регулювання та підхід до презумпції невинуватості, що і розглянемо у цьому підрозділі нашої кваліфікаційної роботи.

3.1.1. Аналіз практики адміністративної (позасудової) юрисдикції у податкових спорах

Платник податків при незгоді із рішенням податкового органу може обрати декілька способів його оскарження. Зокрема, перед тим як звернутися до суду, існує можливість адміністративного (досудового оскарження) рішення чи бездіяльності контролюючого органу шляхом подання скарги до органу вищого рівня.

Для забезпечення балансу та рівності особи та держави, законодавець покладає тягар доказування на податковий орган. Так, відповідно до п. 56.4 ст. 56 ПК України: «Під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган»[17]. Оскільки держава має значну кількість ресурсів, кваліфікованих кадрів та важелів впливу порівняно із платником податків

то, на нашу думку, таке положення законодавства є справедливими та обґрунтованими.

Однією із гарантій, що захищає права платника податків під час адміністративного оскарження, є процедура направлення рішення про результат розгляду скарги. Зокрема, абз. 2-3 п. 56.9 ст. 56 ПК України передбачають, що у разі якщо протягом встановленого строку платнику не буде надіслано рішення про результат розгляду скарги, то така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків [17]. Окрім того, що дане положення сприяє дисциплінованості податкового органу та розгляду всіх скарг у встановлені строки, воно ще й захищає платника податків від необґрунтованих обвинувачень у порушенні податкового законодавства.

Ще однією гарантією для платника податків є неузгодження податкового зобов'язання і, відповідно, не нарахування пені протягом строку розгляду скарги. Згідно з п. 56.15 ст. 56 ПК України, скарга платника зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні, на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження [17]. Відтак, законодавець презюмує, що платник податків не повинен сплачувати грошове зобов'язання, яке перебуває на етапі оскарження та може бути скасоване. Ця норма дозволяє платнику уникнути негативних наслідків у разі прийняття контролюючим органом протиправного рішення, оскільки у разі, якби у платника податків існував обов'язок сплатити визначене контролюючим органом зобов'язання незалежно від його оскарження, подальше задоволення скарги платника податків тягнуло б за собою значну кількість перешкод у вигляді повернення з бюджету незаконно нарахованих податковим органом грошових зобов'язань.

Разом з тим, практика свідчить про невисоку ефективність такої процедури для захисту прав платників податків. Зокрема, відповідно до офіційного Звіту про

виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2020 рік, частка скасованих за результатами адміністративного оскарження грошових зобов'язань у загальній сумі оскаржуваних ППР складає 13 % [73].

Водночас, якщо говорити про грошовий еквівалент скасованих у 2020 році ППР за результатами адміністративного оскарження, то відповідно до даних Державної податкової служби, він складає 450 ППР на суму 2 103,9 млн. гривень (тобто більше 2 млрд. грн.) [73]. Хоча цей показник у відсотковому співвідношенні є незначним, проте сума скасованих грошових зобов'язань свідчить, що платники податків мають шанси на успішне оскарження рішень податкового органу у досудовому порядку за певних обставин.

Проте, часто податковий орган при розгляді скарг прагне, в першу чергу, до захисту своєї позиції, а не пошуку справедливості та захисту прав платника. Оскільки такі скарги розглядаються податковим органом, а не судом, часто існує упередженість щодо платників податків, а рішення на їх користь виносяться вкрай рідко, порівняно із судовим оскарженням. Характерним у такому випадку є також фіскальний підхід (тобто бажання в першу чергу наповнити державний бюджет незалежно від вини платника) при розгляді скарги, що також зменшує шанси платника податків на успішне оскарження незаконних діянь контролюючого органу. Непоодинокими є ситуації, за яких скарги платників, що були незадоволені в процесі досудового оскарження, підлягають задоволенню в суді. Однак, звернення платника податків до адміністративного оскарження є його правом, а не обов'язком, відтак він може оминати цей етап оскарження, одразу звертаючись до суду.

Попри недоліки, адміністративне оскарження має ряд переваг. Як зазначає К. В. Мінаєва, адміністративна процедура за своїм регулюванням є простішою за судову, зокрема у питанні відносного вільного викладення форми скарги. Окрім цього, авторка звертає увагу на швидкість такого урегулювання та негайне набрання рішенням законної сили [74, с. 484]. Ми погоджуємося із такою позицією, адже у разі

задоволення скарги платника податків, воно набуває негайної сили, на відміну від судової процедури, за якої контролюючий орган, як правило, оскаржує негативне для нього рішення до апеляційної, а надалі й касаційної інстанції, що в результаті затягує розгляд спору на декілька років.

Однак, якщо судові рішення перебувають у вільному доступі та можуть бути досліджені будь-ким за допомогою спеціальних веб-ресурсів, рішення за результатами розгляду досудових скарг оприлюдненню не підлягають.

Якщо проаналізувати деякі з рішень про результати розгляду скарги, то вони мають дещо іншу, простішу форму порівняно із рішеннями судів. Для прикладу, виходячи із Рішення про результат розгляду скарги, наведеного у Додатку 1, можна спостерігати підхід, який полягає у обов'язку платника податків переконати податковий орган в правильності своєї позиції, а не обов'язку податкового органу довести правомірність своїх висновків, як це передбачено у ПК України. Зокрема, вирішуючи цей спір, ДПС України вказує: «Аргументи скаржника не знайшли своє підтвердження», очевидно, що тягар доказування було покладено не на податковий орган, як це мало би бути відповідно до законодавства, а на платника податків.

На противагу, в Рішенні про результат розгляду скарги, наведеному у Додатку 2, яке було винесене на користь платника податків, ДПС України посилається на п. 56.4 с. 56 ПК України та наголошує на обов'язку податкового органу обґрунтувати правильність власних висновків, що відповідає презумпції невинуватості.

Одним із механізмів, що сприяє ефективності досудового оскарження рішень податкового органу, є інститут Ради бізнес-омбудсмена. Відповідно до Положення про Раду бізнес-омбудсмена, її створено з метою сприяння прозорості діяльності органів державної влади, запобігання корупційним діянням та/або іншим порушенням законних інтересів суб'єктів підприємництва [75]. При цьому, Бізнес-омбудсмен не розглядає скарги суб'єктів підприємництва, якщо вони вже

перебувають на етапі судового розгляду, відтак його залучення відбувається саме під час адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. Отже, інститут РБО створений для захисту прав суб'єктів господарювання саме на етапі адміністративного оскарження.

Згідно з Регламентом Ради бізнес-омбудсмена, для того аби звернутися до Ради бізнес-омбудсмена, необхідно подати скаргу, яка повинна відповідати визначеним Регламентом вимогам, її подання є безкоштовним. У подальшому, Рада бізнес-омбудсмена оцінює таку скаргу на відповідність та приймає її до розгляду, намагаючись допомогти сторонам досягнути мирного урегулювання спору. Відповідно до п. 11.1.1. Регламенту, після завершення розгляду, бізнес-омбудсмен повинен прийняти одне з таких рішень: (а) визнати скаргу обґрунтованою та надати рекомендації контролюючому органу щодо шляхів реагування на недобросовісну поведінку, що є предметом розгляду; (b) передати скаргу контролюючому органу з вимогою про проведення додаткового розгляду справи; (c) відхилити скаргу як необґрунтовану; (d) закінчити розгляд скарги у зв'язку із успішним вирішенням питання [76].

Звіт Ради бізнес-омбудсмена свідчить, що за 2019 рік було отримано 1646 скарг, 1073 з яких були саме на податкові органи. Серед 749 справ із податкових питань, які розглядала РБО, 379 було успішно закрито [77].

Такі показники підтверджують, що звернення до РБО на етапі досудового оскарження сприяє вирішенню спору на користь платника, хоча і не може гарантувати його успішного вирішення.

Окрім цього, Радою бізнес-омбудсмена готуються системні звіти із питань, які найбільш актуальні для бізнесу. Зокрема, у системному звіті, який стосується адміністративного оскарження, зазначається: «Серед 344 представників бізнесу, опитаних Радою, 87,2% вважають, що не можна (радше не можна) розраховувати на неупереджений, повний і справедливий розгляд скарги, поданої в порядку

адміністративного (відомчого) оскарження» [78]. Тобто, платники податків не мають повної довіри до адміністративного оскарження рішень контролюючих органів та переконані, що здебільшого такий розгляд є упередженим та не принесе бажаного результату.

Отже, адміністративне позасудове оскарження є можливістю для платника податків захистити порушені права без застосування судового оскарження. Окрім цього, положення ПК України покладають тягар доказування на податковий орган, що сприяє забезпеченню рівності та справедливості та певним чином є прототипом презумпції невинуватості. Водночас, практика свідчить, що платники податків не вважають такий спосіб оскарження ефективним, та вимушені звертатися до суду з метою захисту своїх прав.

3.1.2. Аналіз практики адміністративного судочинства у податкових спорах

Досить часто прогалини в законодавстві заповнюються шляхом формування судової практики. І хоча КК України передбачає такий злочин як ухилення від сплати податків, спори, що виникають із податкових правовідносин, здебільшого розглядаються в судах адміністративної юрисдикції як наслідок оскарження платниками податків рішень контролюючих органів.

Так, відповідно до ч. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів»: «Висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права» [79]. Це положення законодавства підкреслює роль Верховного Суду для суспільства та держави, а також значення його правових позицій для регулювання правовідносин, зокрема і податкових. Окрім цього, суди, які на практиці застосовують нормативно-

правові акти, повинні прагнути до однакового правозастосування в ідентичних справах. Так, ч. 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» передбачає: «Висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, враховуються іншими судами при застосуванні таких норм права» [79].

Водночас для цілей цього дослідження аналізу підлягають не лише правові позиції Верховного Суду, а й висновки судів нижчих інстанцій – для виявлення поточного стану практичного застосування судами презумпції невинуватості та перспектив розвитку цього принципу.

Зокрема, у справі № 857/573/18 Восьмий апеляційний адміністративний суд задовго до набрання чинності змін до ПК України щодо передбачення вини як елемента податкового правопорушення, зазначив, що оцінка правомірності поведінки платників податків здійснюється на підставі норм податкового та іншого законодавства з урахуванням такої обов'язкової умови як наявність вини у діях платника податку при вчиненні податкового правопорушення. Суд звернув увагу, що відсутність вини унеможлиблює притягнення до відповідальності особи за податкові правопорушення. Окрім цього, було зазначено, що наявність сумнівів у доведеності вини платника податків свідчить про неспроможність податкового органу довести обґрунтованість та правомірність власних рішень у спірних правовідносинах, що є невиконанням свого процесуального обов'язку [80]. Така прогресивна позиція свідчить про те, що судова практика керується не лише положеннями закону, а й принципами розумності та справедливості, які підтверджують, що платника податків не може бути притягнуто до відповідальності без вини.

На вині як обов'язковій умові притягнення платника податків до відповідальності наголошував і Верховний Суд, який у Постанові від 20.03.20218 р. у справі № 819/777/17 прийшов до висновку, що недотримання вимог законодавства відбулося внаслідок вини контролюючого органу, що виключає протиправність діянь платника податку, та, як наслідок, притягнення його до відповідальності. Верховний

Суд також зазначив: «Відсутність вини платника податків, як необхідної складової податкового правопорушення, обумовила протиправність застосування штрафних (фінансових) санкцій спірними податковими повідомленнями-рішеннями» [81].

Такі позиції свідчать про позитивну тенденцію розвитку судової практики та перспективи розвитку довіри платників податків до судової системи.

При цьому, існують рішення, в яких суди прямо наголошують на тому, що до платників податків застосовується презумпція невинуватості. Для прикладу, П'ятий апеляційний адміністративний суд у Постанові від 12.04.2019 р. у справі № 815/2270/18 аналізує низку презумпцій, серед яких і презумпція невинуватості: «Згідно із пп. 4.1.4 п. 4.1. ст. 4 ПК України, також існує ... і презумпція невинуватості (ст. 62 Конституції України), про що, в свою чергу, не слід забувати контролюючим органам» [82]. Цей висновок суду є вкрай прогресивним, сприяє забезпеченню прав платника податків та демонструє розширювальне тлумачення законодавства. Однак, у зв'язку із незначною кількістю справ, у яких викладена така позиція, не можна однозначно стверджувати про застосування судами презумпції невинуватості у податковому праві.

Важливий висновок зроблено Першим апеляційним адміністративним судом у Постанові від 19.02.2019 р. у справі № 0540/7233/18-а: «Застосовуючи принцип презумпції невинуватості в даному випадку, податковим органом не надано належних доказів на підтвердження наявності доказів залучення позивача до протиправної діяльності...» [83]. Отже, суд звертає увагу на те, що презумпція невинуватості породжує для податкового органу обов'язок доведення факту порушення платником податкового законодавства.

Верховний Суд неодноразово наголошував на законодавчо закріпленому обов'язку податкового органу доводити правомірність прийняття рішення, таким чином обґрунтовуючи відсутність порушення платником податків норм законодавства. Відповідно до правового висновку Верховного Суду України,

викладеного у Постанові від 11.10.2016 р. у справі № 816/4340/14: «Визначальним принципом здійснення правосуддя в адміністративних справах є ... обов'язок суб'єкта владних повноважень доказувати правомірність своїх дій чи рішень» [84]. На нашу думку, судам варто частіше звертатися до цього принципу та не забувати, що докази податкового органу мають бути достатньо обґрунтованими та надійними, аби беззаперечно підтвердити наявність податкового правопорушення та вину платника податків при його вчиненні.

Разом з тим, останнім часом законодавець прагне до збільшення ролі змагальності в адміністративному процесі. А тому, разом із обов'язком органу державної влади довести правомірність прийнятого ним рішення стоїть обов'язок кожної зі сторін довести обставини, на які вона посилається. Зокрема, Верховний Суд у Постанові від 04.03.2020 р. у справі № 2040/5695/18 вказав: «Платник податків, відповідно до ... обов'язку кожної сторони довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення, повинен довести наявність законних підстав для врахування задекларованих в податковому обліку даних при визначені сум його податкового обов'язку» [85]. Така позиція, на наш погляд, нівелює наявність презумпції невинуватості в податкових правовідносинах та ставить в рівне становище сторони, які по своїй природі не є рівними – державу та платника податків. Водночас покладення безумовного тягара доведення на податковий орган також може порушити баланс публічних та приватних інтересів, за яких контролюючий орган чисто фізично не здатен справитися із доведенням фінансового правопорушення, яке насправді було скоєне, таким чином позбавивши державний бюджет надходжень, які забезпечують освіту, медичний захист, соціальні гарантії тощо. Як наслідок, платник податків не повинен займати абсолютно пасивну роль при доведенні його вини, а все-таки подавати докази, які б підтверджували його твердження про невинуватість, відтак підхід законодавця щодо змагальності є

обґрунтованим, однак така змагальність має все-таки акцентувати увагу на податковому органі як основному суб'єкті доказування.

Проте, для того аби стверджувати про наявність чи відсутність презумпції невинуватості, варто дослідити підхід судової влади до вини як складової податкового правопорушення. Позиція судової гілки влади з цього питання зазнала змін протягом останніх років.

Зокрема, Вищий адміністративний суд України у Постанові від 06.09.2017 р. у справі № 809/1695/14 висловив позицію, відповідно до якої вина не є обов'язковим елементом податкового правопорушення. Зокрема, ВАСУ відмітив: «Законодавець у статті 109 Податкового кодексу України не встановлює вини як елемент податкового правопорушення ... встановлення саме умислу позивача на зниження митної вартості товару не є необхідним для донарахування податкових зобов'язань» [86]. Коментуючи таку позицію, варто вказати, що суд по факту здійснив буквальне тлумачення законодавства, адже у ПК України на той момент дійсно не містилася вина як складова податкового правопорушення. Окрім цього, суд розтлумачив ст. 109 ПК України так, що не лише умисна форма вини, а й необережність утворює склад податкового правопорушення. Однак, така позиція суду може призвести до багатьох зловживань з боку податкових органів та порушення прав платників податків.

Втім, судова практика починаючи з 2019 року змінює такий підхід та має тенденцію до того, що вина все-таки повинна бути закладена як обов'язковий елемент складу податкового правопорушення. Відтак, вирішуючи питання технічних збоїв у роботі програмного забезпечення податкового органу, внаслідок чого платник податків не виконав передбачений законодавством обов'язок, Верховний Суд підтвердив, що у такому випадку платника не може бути притягнуто до відповідальності. Зокрема, у Постанові від 02.07.2019 р. у справі № 2340/3802/18 Верховний Суд зазначає, що у діях платника відсутня вина, оскільки «Неодноразове

намагання позивача здійснити реєстрацію податкових накладних в межах встановлених граничних строків свідчить про відсутність протиправної бездіяльності платника податків та виключає склад податкового правопорушення» [87].

Всі вищезазначені рішення хоча і не встановлюють презумпцію невинуватості у її чистому вигляді, однак, мають значний вплив на регулювання питання вини як елементу податкового правопорушення.

Відмітимо, що після внесення змін до ПК України, спостерігається розвиток судової практики на користь платників податків, у тому числі щодо обов'язку суб'єкта владних повноважень доводити вину при вчиненні платником податкового правопорушення. Для прикладу, Одеський окружний адміністративний суд у справі № 420/7605/19, визнаючи винесені податковим органом ППР протиправними, зазначає, що контролюючий орган не довів належними доказами порушень податкового законодавства з боку платника податків з огляду на презумпцію невинуватості та основні засади податкового законодавства, зокрема, презумпції правомірності рішень платника податку [88].

Окружний адміністративний суд міста Києва під час тлумачень ч. 2 ст. 77 КАС України, визначив, що вона закріплює презумпцію невинуватості юридичних та фізичних осіб у сфері публічно-правових відносин [89].

Вищезазначені висновки свідчать про позитивний розвиток судової практики не лише в частині визначення вини як обов'язкової складової податкового правопорушення, а й застосування презумпції невинуватості в податкових правовідносинах, яка полягає у безумовному обов'язку контролюючого органу довести наявність складу податкового правопорушення у діяннях платнику податків.

Отже, аналізуючи практику адміністративних судів з цього питання, спостерігаємо зміну підходу судової гілки влади, відповідно до якого вина повинна визначатися як складова податкового правопорушення. Така позиція узгоджується із напрямками законотворення та сприяє забезпеченню прав платників податків. Також

останнім часом можна зустріти застосування судами презумпції невинуватості, що свідчить про розвиток судової практики на користь захисту прав платників податків.

3.1.3. Аналіз рішень кримінальної судової юрисдикції за податковими злочинами

Стаття 212 КК України передбачає ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як кримінально каране діяння. Відтак, до особи, яка підозрюється чи обвинувачується у вчиненні такого кримінального правопорушення, застосовується передбачена у Конституції України та у самому КК України презумпція невинуватості.

Зокрема, Верховний Суд у Постанові від 05.12.2019 р. у справі № 357/4319/18 звертає увагу на важливість забезпечення презумпції невинуватості під час кримінального розслідування. У цій справі судовий вирок щодо ухилення від сплати податків містив згадку про фізичну особу, яка не була стороною цієї справи, однак, як було зрозуміло із цього вироку, нібито сприяла вчиненню злочину. Направляючи справу на новий розгляд, Верховний Суд дійшов до висновку про порушення презумпції невинуватості щодо третьої особи. Зокрема, суд зазначає, що особа, винуватість якої не була предметом розгляду цієї справи, не може визнаватися винною у вчиненні злочину, оскільки це порушує її основоположні права, а також принципи судочинства. Верховний Суд наголошує: «Поводження з особою, вина якої у вчиненні кримінального правопорушення не встановлена обвинувальним вирокком суду, що набрав законної сили, має відповідати поведженню з невинуватою особою» [90]. Відтак, хоча третя особа не зазнала негативних наслідків у вигляді позбавлення волі чи накладення штрафів, її права все одно були порушені, що є неприпустимим у правовій державі, до ідеалу якої прагне Україна.

Також, в Ухвалі Харківського апеляційного суду від 30.01.2020 р. у справі № 640/3526/16-к [91] суд, відмовляючи у задоволенні апеляційної скарги прокурора, відзначив презумпцію невинуватості та вказав, що саме сторона обвинувачення повинна навести належні та достатні докази вчинення обвинуваченим умисних дій, що призвели до порушення податкового законодавства та ухилення від сплати податків.

Отже, наведені рішення утверджують виняткову важливість презумпції невинуватості для кримінального судочинства.

Окрему увагу варто звернути на позицію, викладену Київським апеляційним судом в Ухвалі від 08.08.2019 р. у справі № 757/31118/16-к. Зокрема, суд вказує на суттєву різницю між фінансовим та кримінальним правопорушенням та, по факту, вказує на презумпцію вини платника податків щодо виявлення фінансового правопорушення: «Підхід до оцінки первинних документів як доказів щодо руху коштів, які застосував перевіряючий у Акті за 2014 роки (презумпція фінансового правопорушення за відсутності виправдувальних документів) ... мав своє значення виключно для вирішення питання встановлення ознак фінансового (податкового) порушення» [92]. Разом з тим, суд вказує і на абсолютно протилежний підхід щодо кримінального правопорушення, де підозрюваний/обвинувачений може взагалі не подавати доказів своєї невинуватості, а обов'язок доказування повністю покладається на прокурора. Причому докази прокурора повинні поза розумним сумнівом доводити факт винуватості. «Факт, на який посилається сторона захисту, є доведеним, поки його не спростує належними і допустимими доказами сторона обвинувачення, на яку закон і покладає тягар доказування» [92] - до такого висновку приходить суд в частині дотримання прав обвинуваченого та забезпечення для нього права на справедливий судовий розгляд.

Досліджуючи питання презумпції невинуватості у податкових правовідносинах, варто проаналізувати і наступну категорію справ. Так, значну

категорію спорів з приводу адміністрування податків складають так звані спори щодо «нереальних» або «фіктивних» правочинів. Вони полягають у тому, що платники укладають правочини не з метою досягнення певних цілей господарської діяльності (відсутність ділової мети), а виключно для отримання неправомірної податкової вигоди, яка зазвичай полягає у праві на отримання кредиту із ПДВ або подальшого права на бюджетне відшкодування такого ПДВ. Досить часто підставою для висновків податкового органу про нереальність правочинів платника є факт відкриття кримінального провадження щодо контрагента такого платника за ст. 212 КК України або ст. 205 – фіктивне підприємництво, яку було виключено на підставі ЗУ № 101-IX від 18.09.2019 р.

При вирішенні цієї категорії спорів значну роль відіграє презумпція невинуватості. Для прикладу, Перший апеляційний адміністративний суд у Постанові від 05.02.2020 р. у справі № 200/6804/19-а зазначає: «Наявність кримінального провадження не свідчить про те, що посадові особи контрагента будуть притягнуті до кримінальної відповідальності, крім того, існує презумпція невинуватості особа вважається не винуватою доти, доки вина її не буде встановлена вироком суду...» [93] Отже, суд підтверджує, що презумпція невинуватості повинна застосовуватися не лише в конкретному кримінальному провадженні щодо обвинуваченого/підозрюваного, а й в інших справах, у яких так чи інакше грає роль дане обвинувачення. Відповідно, якщо єдиним доказом у податковому спорі щодо «фіктивних» господарських операцій є факт відкриття кримінального провадження проти контрагента, то, з огляду на презумпцію невинуватості, така позиція податкового органу повинна визнаватися неправомірною та необґрунтованою.

Згідно з правовою позицією, висвітленою у Постанові Верховного Суду від 10.09.2019 р. у справі № 814/2412/17, доказом у податковому спорі можуть бути лише документи, які вже підтверджені вироком суду[94]. Якщо ж у справі триває досудове слідство, то суд не вправі порушити презумпцію невинуватості та вважати

винними осіб, вина яких ще не встановлена. «Отримана у ході досудового слідства інформація, на яку посилається податковий орган в якості обґрунтування своїх доводів про недобросовісність учасників спірних правочинів, не може слугувати належним підтвердженням фактів, зафіксованих в акті перевірки» [94] - до такого висновку приходять Верховний Суд. Відтак, суд став на захист платника податків, до якого намагалися застосувати негативні наслідки відкриття кримінального провадження, яке не повинно служити преюдиційним фактом.

Однак, хоча переважна частина проаналізованих рішень підтримує позицію, що презумпція невинуватості передбачає неможливість визнання факту відкриття кримінального провадження як доказ вчинення правопорушення, існують рішення, в яких суди притримуються протилежної позиції. Так, Верховний Суд у Постанові від 22.01.2019 р. у справі № 826/18174/13-а [95] посилається на правову позицію Верховного Суду України, викладену в Постанові від 22.11.2016 у справі № 826/11397/14 [96], який вказує: «Така обставина як наявність кримінального провадження, зареєстрованого за фактом вчинення злочину, передбаченого статтею 205 Кримінального кодексу України, стосовно фіктивності підприємства - контрагента покупця, не могла бути не врахована судом» [96]. Зазначена позиція Верховного Суду є вкрай суперечливою, адже не відповідає презумпції невинуватості та дискримінує особу, щодо якої відкрито кримінальне провадження, спричиняючи для неї негативні наслідки ще до винесення вироку та фактичного підтвердження її вини.

Шевченківський районний суд міста Києва у справі № 761/18549/15-к наголошує на конституційній гарантії у вигляді презумпції невинуватості, який знайшов своє відображення і у КПК України як спеціальному законі [97]. Суд також посилається на Рішення Конституційного Суду України від 26 лютого 2019 року № 1-р/2019 та зазначає, що одним з елементів презумпції невинуватості є принцип «*indubi pro reo*», відповідно до якого під час оцінки доказів усі сумніви щодо вини

особи тлумачаться на користь її невинуватості [97]. Такі висновки є вкрай важливими для забезпечення прав людини, яка обвинувачується у вчиненні кримінального правопорушення, у тому числі податкового.

Підсумовуючи вищенаведене, підкреслимо видатну роль презумпції невинуватості для кримінального права, в тому числі у провадженнях щодо кримінальних правопорушень, пов'язаних із податками. В першу чергу, презумпція невинуватості забезпечує право особи на справедливий судовий розгляд, захист честі, гідності та ділової репутації, відтак як органи державної влади (слідчі, прокурори), так і національна судова система повинні прагнути до максимального забезпечення презумпції невинуватості.

3.2. Застосування презумпції невинуватості в рішеннях ЄСПЛ

Правові позиції ЄСПЛ як інституції, що сприяє забезпеченню прав людини та запобігає свавільному втручанню з боку держави, можуть бути використаними у тому числі з метою забезпечення прав платників податків.

Практика ЄСПЛ внесла значний вплив у розвиток презумпції невинуватості в податкових правовідносинах. Зокрема ч. 1 ст. 17 ЗУ «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» встановлює, що українські суди при вирішенні справ застосовують Конвенцію та практику ЄСПЛ як джерело права[97].

Окрім цього, згідно з ч. 2 ст. 6 КАС України: «Суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини» [31].

Наявність прямих вказівок на важливість правових позицій, викладених у рішеннях ЄСПЛ, свідчить про його авторитетність та прогресивність як суду в частині забезпечення принципів верховенства права та прав і свобод людини.

Зокрема прецедентним для практичної реалізації презумпції невинуватості є рішення ЄСПЛ у справі «Енгель та інші проти Нідерландів» [99], в якому суд розширив поняття кримінальної відповідальності. Зокрема, той факт, що держава не класифікує певне діяння як кримінально каране, не свідчить про те, що особа позбавлена прав, передбачених для обвинувачених у скоєнні злочину, у тому числі в частині презумпції невинуватості, дослідження обставин справи та винесення рішення поза розумним сумнівом. Суд також встановив, що якщо покарання за вчинення певного правопорушення є достатньо суворим, то воно повинне прирівнюватися до кримінального в контексті забезпечення прав особи на захист [99]. Це рішення встановило так звані «критерії Енгеля», за якими визначається віднесення справи до кримінальної. Ці критерії активно використовуються українськими адміністративними судами при вирішенні податкових спорів.

Для прикладу, Другий апеляційний адміністративний суд у Постанові від 19.12.2019 р. у справі № 520/10137/18, аналізуючи «Критерії Енгеля» приходять до висновку: «Значна частина податкових нарахувань та штрафів в Україні кваліфікується як кримінальне обвинувачення проти платника» [100]. Відтак, суд вважає, що наявні підстави застосовувати до платника податків презумпцію невинуватості. Окрім цього, Одеський окружний адміністративний суд у Рішенні від 19.11.2019 р. у справі № 420/4559/19 при обґрунтуванні своєї позиції вказує, що ЄСПЛ розцінює податкові правопорушення як різновид кримінального обвинувачення для цілей застосування Конвенції, тому на юридичних осіб розповсюджуються гарантії ст. 6 Конвенції, у тому числі презумпція невинуватості [101].

Окрім цього, у справі «Аллене де Рібемон (Allenet de Ribemont) проти Франції» ЄСПЛ також акцентує увагу на тому, що сфера застосування принципу презумпції невинуватості є значно ширшою ніж кримінальна справи, відтак цей принцип обов'язковий не лише для суду, а й для інших органів державної влади [102]. Ця

справа часто зустрічається в обґрунтуванні адміністративних судів в частині обов'язку саме контролюючого органу доводити наявність складу податкового правопорушення - для прикладу, в Постанові Сьомого апеляційного адміністративного суду у справі № 120/3818/19-а [103].

При цьому, «критерії Енгеля» лягли в основу рішення ЄСПЛ, яке має значний вплив на розвиток презумпції невинуватості саме в податкових правовідносинах – це справа «Компанія «Вестберга таксі Актіеболаг» та Вуліч проти Швеції» [104]. Зокрема, в п. 118 цього рішення зазначається, що оскільки санкції, виявлені внаслідок податкового правопорушення, можуть мати серйозні наслідки для особи, то для захисту її прав таке порушення прирівнюється до кримінального, відтак до неї повинна застосовуватися презумпція невинуватості [104].

Зазначене рішення ЄСПЛ для українських судів є способом вирішити недосконалість законодавчого регулювання та застосувати презумпцію невинуватості у податкових правовідносинах. Для прикладу, Другий апеляційний адміністративний суд у Постанові від 11.12.2019 р. у справі № 520/4687/19 вказує: «Європейський суд з прав людини розцінює податкові правопорушення як різновид кримінального обвинувачення для цілей застосування Конвенції, тому на юридичних осіб розповсюджуються гарантії кримінального аспекту ст. 6 Конвенції, а саме презумпція невинуватості та належності доказів» [105]. Отже, практика національних судів все частіше ґрунтується на презумпції невинуватості в податкових правовідносинах. Проте, на практиці, якщо платник податків не надасть жодних доказів на підтвердження своєї позиції, то існує висока імовірність, що рішення буде винесене саме на користь податкового органу, навіть якщо його позиція недостатньо обґрунтована та підтверджена доказами.

Окрім цього, практика ЄСПЛ використовується національними судами для застосування інших важливих стандартів, що не закріплені в законодавстві. Так, податкові спори, які і кримінальні справи, повинні вирішуватися з дотриманням

принципу «поза розумним сумнівом» (beyond the reasonable doubt). Відповідно до п. 45 рішення ЄСПЛ «Бочаров проти України» [106] та п. 53 рішення ЄСПЛ «Федорченко проти України» [107]: «Суд при оцінці доказів керується критерієм доведення «поза розумним сумнівом». Відтак, вказаний принцип варто застосовувати не лише при доведенні кримінальних правопорушень, а й у податкових правовідносинах. Зазначені рішення ЄСПЛ були використані Сьомим апеляційним адміністративним судом у справах № 120/2686/19-а [108], № 560/1526/19 [109] та № 120/318/19-а [110]. Вказані стандарти доведення є вкрай важливими для забезпечення прав платників податків та запобігання свавільного обвинувачення податкового органу у вчиненні фінансового правопорушення, а також незаконного позбавлення платника податків його права власності.

При використанні податковим органом відкритого кримінального провадження проти посадових осіб юридичної як доказу порушення платником податків положень ПК України та, відповідно, притягнення до фінансової відповідальності, також варто керуватися принципами, виробленими практикою ЄСПЛ.

Для прикладу, Восьмий апеляційний адміністративний суд у Постанові від 28.01.2021 р. у справі № 813/3603/16 [111] посилається на рішення ЄСПЛ у справі «Грабчук проти України» [112]. Зокрема, суд вказує, що презумпція невинуватості порушена, якщо твердження контролюючого органу щодо особи, обвинуваченої у вчиненні злочину, відображає думку, що особа винна, коли цього не було встановлено відповідно до закону [111]. Суд також звертає увагу на рішення ЄСПЛ у справі «Шагін проти України» [113] та вказує, що державним органами важливо коректно підбирати висловлювання, оприлюднюючи свої заяви ще до судового розгляду справи, порушеної проти особи, та визнання її винною у вчиненні кримінального правопорушення. Тобто, слід розрізняти повідомлення про те, що когось підозрюють у вчиненні злочину, та чітку заяву, зроблену за відсутності остаточного вироку.

Вказані висновки відіграють значну роль у ситуаціях, коли контролюючий орган намагається дискредитувати платника податків, використавши в якості доказу лише сам факт відкриття кримінального провадження проти нього або його контрагентів. Прийняття судом такого доказу як достатнього для підтвердження факту податкового правопорушення є незаконним та суперечить презумпції невинуватості.

Судова практика має бути неупередженою. Цей принцип все частіше впроваджується в Україні. Так, Барський районний суд Вінницької області у Рішенні від 03.02.2020 р. у справі № 125/2660/19 посилається на рішення ЄСПЛ у справі «Barbera, Messegu and Jabardo v. Spain» від 06.12.1998 р., який встановив, що презумпція невинуватості також вимагає аби судді не здійснювали розгляд справи з упередженим ставленням до особи, вважаючи, що вона вчинила правопорушення, яке ставиться їй в провину, а всі сумніви щодо її винуватості повинні тлумачитися на користь цієї особи [114]. Ми погоджуємося із такою думкою та вважаємо, що презумпція невинуватості в Україні потребує більшої уваги як з боку контролюючих органів, так і судів, адже окрім фінансових санкцій за податкове правопорушення, яке може бути недоведене, особа несе репутаційні ризики, які можуть мати негативний вплив на її діяльність аж до її повної руйнації.

Підсумовуючи вищенаведене, спостерігаємо значний вплив практики ЄСПЛ на формування національної судової практики з податкових спорів. Зокрема, саме завдяки встановленим в практиці ЄСПЛ стандартам доказування та захисту прав особи, включаючи презумпцію невинуватості, національні суди мають змогу застосовувати основоположні принципи судочинства, які прямо не передбачені в податковому законодавстві України.

3.3. Застосування іноземними судами презумпції невинуватості в податкових правовідносинах

Для глибокого та комплексного розуміння презумпції невинуватості в податкових правовідносинах, дослідженню підлягають не лише норми іноземного законодавства, а і його застосування на практиці. За таких обставин саме судова практика часто відображає дійсний рівень захисту прав платників податків та підхід як податкового органу, так і судів при вирішенні спорів.

Зокрема, Федеральний адміністративний Суд Російської Федерації у Постанові від 06.03.2006 р у справі № А55-21519/05-54 дослідив обставини справи, відповідно до яких податковий орган притягнув до відповідальності платника податків, який не надав документи, що вимагалися податковим органом.[115] У даному випадку суд звернув увагу, що податковий орган не зміг надати доказів, що підтверджували б отримання платником податків вимоги про подання документів або свідчили б про ухилення платника податків від отримання даної вимоги[115]. У зв'язку із цим, суд вказав, що в умовах відсутності доказів, які беззаперечно підтверджують вину платника податків, суд визнає рішення податкового органу про притягнення до відповідальності незаконним [115].

Варто звернути увагу, що схожість систем оподаткування Російської Федерації та України призводить до схожих правових проблем, зокрема, і в частині твердження податкового органу про так звані «нереальні» правочини. Підхід судових органів у Російській Федерації аналогічний із Україною – не можна ставити платнику податків у вину податкові правопорушення його контрагентів. Так, Федеральний адміністративний Суд Поволзького округу в Постанові від 19.05.2-006 р. у справі № А55-25472/05-39 [115] звернув увагу, що у разі відсутності у податкового органу достовірних доказів, які підтверджують несумлінність при виконанні своїх податкових зобов'язань, право платника податку на застосування податкових

відрахувань із ПДВ не може залежати від виконання своїх податкових обов'язків його контрагентом [115]. Отже, судом було застосовано принцип індивідуальної відповідальності платника податків, відповідно до якого особа може бути притягнута до відповідальності за правопорушення, яка вчинила вона особисто, а не її контрагенти.

Окремої уваги заслуговує підхід держав англосаксонського права до вирішення податкових спорів. Для прикладу, в Канаді, у справі *R v. Jarvis* Верховний Суд Канади звернув увагу на відмінність процедури перевірки платника податків контролюючими органами та досудового розслідування правоохоронними органами справ щодо підозри особи у несплаті податків. Так, процедура кримінального переслідування вимагає більш суворих стандартів доведення та передбачає більше прав для підозрюваної особи, зокрема в частині права не свідчити проти себе, презумпцію невинуватості та стандарт доведення поза розумним сумнівом [116, с. 42].

Згідно з відкритою інформацією в інтернет - джерелах практикуючих юридичних компаній в Канаді, стандарт доведення за ухилення від сплати податків як і за інші кримінальні правопорушення полягає у переконанні «поза розумним сумнівом», відтак саме держава має довести, що платник податків винен у своїй поведінці та безпосередній намір вчинити кримінальний злочин [117]. При цьому, автори практичного посібника з податкових спорів наводять аналіз практики національних судів Канади у тому числі щодо підходу до вини у податкових правопорушеннях. Для прикладу, у справі *R v. Keegstra* Верховний Суд Канади здійснив аналіз законодавства щодо кримінальної відповідальності за уникнення від сплати податків та дійшов до висновку, що термін «умисно» (*wilfully*) стосується винного психічного ставлення до вчинення правопорушення [117]. Також, у справі *R v. Paveley* Апеляційний суд Саскачевану визначив, що для притягнення платника податків до відповідальності, він повинен вчити правопорушення умисно, тобто з

«особливою метою» або «прихованим мотивом» ухилення від сплати податку, тобто платник винний в такому кримінальному правопорушенні як ухилення від сплати податків лише коли він має конкретний намір ухилитися від сплати податку [117]. Отже, при розслідуванні кримінальних злочинів у Канаді, відповідні органи повинні дотримуватися стандартів, які здатні повною мірою забезпечити права особи та не допустити її засудження без вини.

Водночас, якщо мова йде про податкові правопорушення, відмінні від кримінальних, то у Канаді відсутній обов'язок податкового органу довести правомірність прийнятого ним рішення, як це існує в Україні. Зокрема, у справі *Nickman Motors Ltd. v. Canada* Верховний Суд Канади відмітив, що при вирішенні податкових спорів стандартом доказування є цивільний баланс ймовірностей, відтак податковий орган, здійснюючи оцінку діяльності платника податків, часто переходить до припущень, а основний обов'язок платника податків у цьому разі – надати обґрунтування та докази, які б заперечили таке припущення [118]. Тож, у Канаді відсутня презумпція невинуватості платника податків при розгляді справ, які не стосуються обвинувачення у кримінальному правопорушенні.

Особливістю англосаксонського права є наявність правового прецеденту, відтак навіть справи, яким вже більше 50 років, можуть слугувати як основа для регулювання сучасних податкових правовідносин. Показовою у цьому випадку є справа *Speiser v. Randall*, у якій Верховний Суд США зазначив, що сторона обвинувачення повинна переконати суддю про вину обвинуваченого поза розумним сумнівом, при цьому правило належної процедури передбачає, що жодна людина не може втратити свободу якщо уряд не виконав тягар доказування та переконання винності особи [119].

У справі *UNITED STATES v. JANIS* Верховний Суд США висловив свою позицію щодо тягара доказування, звернувши увагу на «презумпцію правильності» нарахованого контролюючим органом податкового зобов'язання, відтак на платника

податків під час спору в податковому суді покладається тягар доказування того, що він сплатив правильну суму свого податкового зобов'язання [120]. Окрім цього, у справі *Griffiths v. Commissioner* Колегія податкового суду США зазначила, що тягар доказування будь-якого винятку, який вказав би порушення строків давності, покладається на відповідача (платника податків) [121].

Як зазначає Генрі Ордоуер, аналізуючи систему вирішення податкових спорів у Сполучених Штатах Америка, саме на державу покладається тягар доведення у кримінальних справах, адже вона виступає ініціатором провадження. При цьому, стандарти доведення вищі, ніж у цивільному процесі. Держава повинна довести вину особи поза розумним сумнівом, а також той факт, що особа намагалася умисно ухилитися від сплати податків або сприяла іншій особі в такому ухиленні [70].

Отже, вирішення податкових спорів у Канаді та США відбувається в межах цивільної юрисдикції у спеціальних податкових судах, відтак кожна сторона зобов'язана довести ті обставини, на які вона посилається. Якщо ж мова йде про податкові злочини, то до них застосовуються загальні стандарти кримінального розслідування, такі як презумпція невинуватості та доведення вини «поза розумним сумнівом».

Рамона Михаела Коман стверджує про фактичну «презумпцію винуватості» при розслідуванні податкових злочинів та посилається на Рішення Конституційного Суду Румунії, який зазначив, що презумпція невинуватості властива лише кримінальному судочинству та не має нічого спільного з цивільними, комерційними, податковими та адміністративними справами [122, с. 33]. Аналогічний підхід спостерігається у більшості Європейських держав.

Окремої уваги заслуговує підхід країн Азії до розуміння тягара доведення вини у податкових правовідносинах. Зокрема, Конституційний суд Республіки Індонезія у справі № 004/PUU-II/2004 чітко визначив, що податковий суд (адже саме у таких судах вирішуються податкові спори в Індонезії) не є кримінальним судом, який

вирішує, чи є особа винною відповідно до кримінального закону, а лише визначає застосування правильних норм податкового законодавства. Відтак, у цьому рішенні суд визначив, що принцип презумпції невинуватості обмежується лише системою кримінального судочинства [123].

Підсумовуючи вищенаведене, спостерігається відповідність норм законодавства із підходом судів при вирішенні податкових спорів. США, Канада та Європейські держави ставлять в рівні умови платників податків та контролюючі органи, покладаючи на кожну сторону обов'язок довести ті обставини, на які вона посилається. Водночас Російська Федерація має схожий з Україною підхід, відповідно до якого саме на контролюючий орган покладається тягар доведення у податкових спорах.

Висновки до розділу

Отже, практичне застосування презумпції невинуватості є дещо ширшим, ніж це передбачено чинним законодавством. Так, не погоджуючись із рішенням податкового органу, платник податків може оскаржити його в позасудовому порядку до контролюючого органу вищого рівня. Однак, як свідчить практика, шанси відстояти свою позицію в такий спосіб доволі слабкі, та й тягар доказування, попри вимоги податкового закону, все одно лягає на платника.

Оскарження до адміністративного суду є більш ефективним способом захисту для платників податків. По-перше, тягар доказування лягає на податковий орган. По-друге, розширювальне тлумачення вимог законодавства дає змогу суду застосувати презумпцію невинуватості для платника податків. По-третє, суд в своїх рішеннях намагається заповнити прогалини законодавства, у тому числі встановлюючи вину як складову податкового правопорушення.

Однак не всі справи розглядаються в межах адміністративної юрисдикції. Якщо недоотримані бюджетом податки внаслідок умисних дій платника значні, то проти нього може бути відкрите кримінальне провадження. У такому разі до нього повинна застосовуватися презумпція невинуватості, оскільки це прямо передбачено Конституцією України.

Окрім цього, правові позиції ЄСПЛ відіграли значну роль для забезпечення презумпції невинуватості в податкових правовідносинах. Як свідчить практика українських судів, рішення ЄСПЛ активно використовується національними судами, що сприяє забезпеченню прав платників податків.

Аналіз судової практики іноземних судів свідчить про те, що більшість держав не визнають презумпцію невинуватості платника податків, якщо мова йде про фінансову відповідальність, а навпаки на кожну сторону покладається тягар довести ті обставини, на які вона посилається. При розгляді кримінальних справ органи державної влади та суди повинні дотримуватися більш суворих гарантій прав людини, у тому числі презумпції невинуватості.

ВИСНОВКИ

Здійснене дослідження дозволяє зробити наступні висновки:

1. Представники податкової доктрини здебільшого підтримують позицію, відповідно до якої вина є обов'язковим елементом податкового правопорушення як для фізичних, так і для юридичних осіб.
2. Положення Податкового кодексу України внаслідок недавніх змін встановили вину як один із обов'язкових елементів податкового правопорушення платника податків, проте, не містять самого визначення вини, що може спричиняти різні підходи платників податків та контролюючих органів під час правозастосування.
3. Визначення вини контролюючого органу в податковому законодавстві врегульовано нечітко, у зв'язку із чим пропонуємо внести такі зміни до статті 109 Податкового кодексу України:

«109.1. Податковим правопорушенням платника податків є передбачене цим Кодексом протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність), вчинене платником податків або особами, прирівняними до нього.

109.2. Правопорушенням контролюючого органу є протиправне діяння, вчинене контролюючим органом, його посадовими (службовими) особами, яке має наслідком відшкодування шкоди особі, чії права порушені, відповідно до закону, а також притягнення винних посадових (службових) осіб до відповідальності відповідно до закону.»

4. Презумпція невинуватості як принцип гарантії прав особи почала свій розвиток ще в давні часи. Закони Хаммурапі, принципи римського права, Велика хартія вольностей, Французька декларація прав людини і громадянина – всі вони містять засади, що сприяли формуванню презумпції невинуватості. Значна роль презумпції невинуватості для захисту прав особи підтверджується тим, що як

національне законодавство сучасних держав, так і міжнародні акти передбачають презумпцію невинуватості.

5. Доктринальний підхід до презумпції невинуватості у податкових правовідносинах здебільшого підтверджує, що вина є одним із обов'язкових елементів складу податкового правопорушення. Ми підтримуємо позицію, відповідно до якого презумпція невинуватості платника податків потребує законодавчого закріплення.
6. Наразі в Конституції України передбачена презумпція невинуватості лише для осіб, що підозрюються у вчиненні злочину. Податковий кодекс України не закріплює презумпції невинуватості платника податків, проте закріплює ряд механізмів для захисту його прав: презумпція правомірності рішень платника податків, обов'язок контролюючого органу довести правомірність прийнятого ним рішення, механізм узгодження податкового зобов'язання. Окрім цього, податкове законодавство України очікує на зміни, відповідно до яких вина має стати елементом податкового правопорушення, що підлягає обов'язковому встановленню в кожному конкретному випадку.
7. Підхід інших держав до презумпції невинуватості у податковому праві відрізняється. Так, здійснений аналіз законодавства європейських держав показує, що воно не закріплює презумпцію невинуватості платника податків. Податкове законодавство РФ містить ряд норм щодо встановлення вини правопорушника та прямо передбачає презумпцію невинуватості платника податків. Протилежної позиції притримуються США, які визнають презумпцію винуватості платника податків і саме на нього покладається тягар доказування в суді.
8. Адміністративний порядок оскарження рішень контролюючого органу передбачає такі гарантійні засади захисту прав платника податків як обов'язок суб'єкта владних повноважень довести правомірність прийнятого ним рішення,

а також неузгодження податкового зобов'язання. Однак, практика свідчить про неефективність захисту прав платника під час адміністративного оскарження.

9. Аналіз практики адміністративних судів свідчить про те, що платник податків має можливість захистити свої права. Окрім цього, засади адміністративного судочинства покладають тягар доказування на суб'єкт владних повноважень, що певною мірою формує презумпцію невинуватості.
10. Справи щодо обвинувачення чи підозри у вчиненні злочину, пов'язаного із справлянням податків, прямо передбачають презумпцію невинуватості. На цьому неодноразово наголошували суди при розгляді справ. Окрім цього, факт відкриття кримінального справдження не повинен братися до уваги іншими судами при розгляді справи, зважаючи на презумпцію невинуватості.
11. Практика ЄСПЛ зробила значний внесок до захисту прав платника податків, оскільки передбачила презумпцію невинуватості у податковому праві. Зокрема, рішення українських судів використовують правові позиції, викладені у рішеннях ЄСПЛ, з метою заповнити прогалини українського законодавства та захистити права платників податків.
12. Аналіз практики іноземних судів демонструє, що при вирішенні питання притягнення до фінансової відповідальності платника податків, презумпція невинуватості не застосовується, а кожна особа повинна довести ті обставини, на які вона посилається – такий підхід простежується в США, Канаді, Румунії, Індонезії тощо. Водночас, до кримінального права, у тому числі щодо податкових злочинів, застосовується презумпція невинуватості. Суди Російської Федерації вказують, що особу не може бути притягнуто до фінансової відповідальності за відсутності вини, і саме на податковий орган покладається тягар її доведення.

Загальним висновком свого дослідження хочемо вказати, що до податкових правопорушень (як кримінальних, так і фінансових) доречно застосовувати презумпцію невинуватості як одну із основоположних гарантій захисту прав особи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2011. № 22. С. 192-202.
2. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький національний університет, 2014. 636 с.
3. Загальна теорія права: Підручник. За заг. ред. М.І. Козюбри. К.: Ваіте, 2015. 392 с.
4. Податкове право: Навч. посіб. Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; За ред. проф. М. П. Кучерявенка. К.: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
5. Сахно Д. С. Зловживання правом у податкових правовідносинах: дис. канд. юр. наук. Ірпінь, 2019. 233 с.
6. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис. докт. юр. наук. Львів, 2019. 522 с.
7. Губанова Т. О. До питання вини юридичної особи у податковому праві. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. 2014. Вип. 197. Ч. 3. С. 246-251.
8. Гедзюк О. В. Інститут вини у податковому праві України. Право і громадянське суспільство. 2014. № 4. С. 54-68.
9. Стефанюк В. Інститут адміністративної відповідальності юридичних осіб: проблеми теорії та практики. В. Стефанюк, І. Голосніченко, М. Михеєнко. Право України. 1999. № 9. С. 7.
10. Кравець М. О. Адміністративна відповідальність юридичних осіб. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2017. № 4. С. 75-78.
11. Літвінцева А. С. Функції податкової відповідальності. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2015. № 16. Т. 1. С. 87-90. (Серія: Юриспруденція).

12. Онищук Н. Ю. Відповідальність за порушення податкового законодавства. *Фінансове право*. 2012. № 2 (20). С. 27-29.
13. Федоров М. О. Вина як обов'язкова умова відповідальності у фінансових правовідносинах. *Наука і правоохорона*. 2013. № 3 (21). С. 202-209.
14. Насипайко Д. С., Самсонова К. В. Податковий контроль в Україні: особливості та шляхи вдосконалення. *Наукові записки*. 2011. Вип. 12. Ч. 1. С. 80-83.
15. Гетманцев Д. О. До питання про відповідальність за порушення фінансово-правових зобов'язань. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2011. № 6. С. 91-98.
16. Трипольська М. І. Особливості закріплення суб'єктивної сторони податкового правопорушення в Податковому кодексі України. *Держава та регіони*. 2014. № 2 (44). С. 56-60. (Серія: Право).
17. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. База даних «Законодавство України» /ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 01.02.2021).
18. Кримінальний кодекс України: Закон від 05.04.2001 № 2341-III. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 01.02.2021).
19. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон від 07.12.1984 № 8073-X. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 01.02.2021).
20. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»: Закон від 16.01.2020 № 466-IX. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 01.02.2021).

21. Пояснювальна записка від 30.08.2019. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві від 30.08.2019 № 1210. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 (дата звернення: 01.02.2021).
22. Ханова Р., Барікова А. Оновлена концепція вини в податковому праві. Судебно-юридическая газета. 19.04.2021. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/199581-onovlenna-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi> (дата звернення: 10.05.2021).
23. Городецька А. Без вини винуваті. Юридична Газета. 28.04.2020. № 8 (714). С. 16-17.
24. Поляничко А. Вина в податковому праві: кінець відповідальності «за того хлопця» чи реінкарнація ділової мети? Юридична практика. 11.02.2021. URL: <https://pravo.ua/vina-v-podatkovomu-pravi-kinec-vidpovidalnosti-za-togo-hlopca-chi-reinkarnacija-dilovoi-meti/> (дата звернення: 01.02.2021).
25. Кальницька І., Сулима О. Вина та умисел, як умови притягнення платників податків до відповідальності. GOLAW. 05.02.2021 р. URL: <https://golaw.ua/ua/insights/publication/vina-ta-umisel-yak-umovi-prityagnennya-platnikiv-podatkov-do-vidpovidalnosti/> (дата звернення: 01.02.2021).
26. Конституція України: Закон від 28.06.1996 №254к/96-ВР. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 02.02.2021).
27. Цивільний кодекс України: Закон від 16.01.2003 № 435-IV. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 01.02.2021).

28. Жила О. В. Відшкодування шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями, чи бездіяльністю службових осіб органів Державної податкової служби України : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.03. Одеса, 2009. 21 с.
29. Кравчук В. М. Підстави відшкодування моральної шкоди, завданої суб'єктом владних повноважень. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2016. № 850. С. 34–38. (Серія: Юридичні науки : збірник наукових праць).
30. «Про державну службу»: Закон від 10.12.2015 № 889-VIII. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text> (дата звернення: 02.02.2021).
31. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон від 06.07.2005 № 2747-IV. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 02.02.2021).
32. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25.10.2019. Справа № 826/13270/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85206720> (дата звернення: 10.02.2021).
33. Додаткова Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05.09.2019. Справа № 826/841/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84041003> (дата звернення: 10.02.2021).
34. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 30.11.2019. Справа № Н/806/1943/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93170947> (дата звернення: 10.02.2021).
35. Налоговый кодекс Российской Федерации: Закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ. КонсультантПлюс надежная правовая поддержка. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата звернення: 10.02.2021).

36. Липинский Д. А., Мусаткина А. А. К вопросу о субъективной стороне налоговых правонарушений. *Налоги и налогообложение*. 2017. № 2. С. 7-19. URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=22116 (дата звернения: 10.02.2021).
37. Борисов А. И. Защита прав налогоплательщика при проведении налоговых проверок. *Практические рекомендации*. 2008. URL: <https://laws.studio/nalogi-uchebniki/vina-litsa-kak-uslovie-privlecheniya-ego-38255.html> (дата звернения: 10.02.2021).
38. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.01.2001 г. URL: <http://www.szrf.ru/szrf/doc.phtml?nb=100&issid=1002001007000&docid=1> Дата звернения (10.05.2021).
39. Tackling tax evasion: Government guidance for the corporate offences of failure to prevent the criminal facilitation of tax evasion. *Government guidance*. 01.09.2017. HM Revenue & Customs. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/672231/Tackling-tax-evasion-corporate-offences.pdf (дата звернения: 10.02.2021).
40. Егоров А. Е. Особенности гражданско-правовой ответственности за налоговые правонарушения в США (Civil Tax Penalties). *Налоговед*. 30.01.2009. URL: <https://nalogoved.ru/art/1732.html> (дата звернения: 10.02.2021).
41. Thirion E., Scherrer A. Member States' capacity to fight tax crimes. *European Parliamentary Research Service*. 07.2017. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2017/603257/EPRS_STU\(2017\)603257_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2017/603257/EPRS_STU(2017)603257_EN.pdf) (дата звернения: 10.02.2021).
42. Алейникова А. С. Вина юридического лица в налоговых правонарушениях *Право: история, теория, практика : материалы V Междунар. науч. конф.* (г. Санкт-Петербург, июль 2017 г.). Санкт-Петербург : Свое издательство, 2017. С.

- 20-22. URL: <https://moluch.ru/conf/law/archive/227/12659/> (дата звернення: 10.02.2021).
43. Differences Between Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. Offshore protection. URL: <https://www.offshore-protection.com/differences-between-tax-avoidance-tax-evasion> (дата звернення: 10.02.2021).
44. Котуха О.С. Презумпція невинуватості – історико-правовий аспект. Судова апеляція. 2009, № 1 (14) с. 51-58
45. Любавіна В.П. Презумпція невинуватості та забезпечення доведеності вини як засада кримінального провадження: дис. кандидата юридичних наук, Ірпінь, 2018 , 286 с.
46. Зозуль І.В. Презумпція невинуватості в адміністративно-деліктному праві: загальнотеоретичний та нормативний аспекти. Вісник Запорізького національного університету. № 4 (II), 2012, с. 205-213
47. Каранина Н.С. Правовые презумпции в теории права и российском законодательстве: дисс. кандидата юрид. наук: 12.00.01, М., 2006., 164 с.
48. Бобік В.П. Історико-правова характеристика розвитку презумпції невинуватості та забезпечення доведеності вини в кримінальному провадженні України. Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2017, с. 157-160
49. Колесникова В. Основні етапи розвитку прав людини. Актуальні проблеми міжнародних відносин. 2009. Вип. 83 (Ч. II). С. 152–155
50. Антонович М. М. Еволюція прав людини та проблема їх класифікації. 2005. С. 9–16. URL: http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/2744/Antonovych_Evoliutsii_a_poniattia_prav_liudyny.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення: 05.04.2021).
51. Історія держави і права України: У 2 т. Т. 1 / За ред. В.Я. Тація, Й. Рогожина, В.Д. Гончаренка, 484 с. URL:

http://sites.znu.edu.ua/ua_statehood_history/sereda/Microsoft_Word_-_storVva_derzhavi_V_prava_ukra_ni_za_red_v_va_tatsVva_t_1.pdf (дата звернення 12.05.2020)

52. Ляшенко Р.Д. Дослідження проблеми презумпцій у правовій науці в радянський період. Часопис Київського університету права. 2009, № 1. С. 61-66
53. Конституція (Основний Закон) Української Радянської Соціалістичної Республіки. Станом на 20.04.1997 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/888-09/ed19780420> (дата звернення 12.05.2020)
54. Загальна декларація прав людини. Прийнята і проголошена резолюцією 217 А (III) Генеральної Асамблеї ООН від 10.12.1948 р. Неофіційний переклад URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015 (дата звернення 12.05.2020)
55. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод : Конвенція Ради Європи від 04.11.1950 р. : станом на 2 жовт. 2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004 (дата звернення: 05.04.2021).
56. Попелюшко В.О. Чому конституційну формулу презумпції невинуватості треба змінити. Часопис Національного університету "Острозька академія". Серія "Право". 2012, № 1(5), с. 1-15 URL: <https://li.oa.edu.ua/articles/2012/n1/12pvontz.pdf> (дата звернення 12.05.2020)
57. Войтенко І. Презумпція правомірності дій та рішень контролюючих органів. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки. 2017, № 865, С. 184-189.
58. Яровський В.С. Презумпція невинуватості в податкових правовідносинах. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2013 № 6-3 том 1, с. 118-120
59. Податкові спори: виникнення, природа, засоби регулювання: підручник/ за заг. Ред. С.В. Буряка / Київ: Юрінком Інтер, 2009, 800 с.

60. Оніщик Ю.В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. Науковий вісник Херсонського державного університету Сер.: юридичні науки. 2015, № 1 том 3. С. 66-69
61. Федоров М. О. Вина як обов'язкова умова відповідальності у фінансових правовідносинах. Наука і правоохорона. 2013. 3 (21). С. 202–209.
62. Будько З. М. Презумпція невинуватості в податковому праві. Форум права. 2011. № 1. С. 142–148.
63. Кримінальний процесуальний кодекс України: Кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI: станом на 17 берез. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17> (дата звернення: 05.04.2021).
64. Пилипенко А.А. Презумпція правоты проверяемого субъекта плательщика: проблемы правовой регламентации и применения. Вестник Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь. 2011, № 5, с. 127-133
65. Colin Campbell. Application of the Charter to Civil Penalties in the Income Tax Act. Canadian tax journal / revue fiscale canadienne (2002) vol. 50, no 1. URL: https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj1_campbell.pdf (дата звернення 12.05.2020)
66. Directive (EU) 2016/343 of the European Parliament and of the Council of 9 March 2016 on the strengthening of certain aspects of the presumption of innocence and of the right to be present at trial in criminal proceedings, O.J. L 65, 11.3.2016, p. 1. URL: <https://eucrim.eu/articles/directive-presumption-innocence/> (дата звернення 12.05.2020)
67. Laws that reverse the legal burden. Austrian Government Last modified on 31 July, 2015. URL: <https://www.alrc.gov.au/publication/traditional-rights-and-freedoms-encroachments-by-commonwealth-laws-alrc-interim-report-127/11-burden-of-proof/laws-that-reverse-the-legal-burden/> (дата звернення 12.05.2020)

68. COMAN R. M. “The presumption of guilt” in the investigation of tax evasion crimes. *Juridical Tribune*. 2018. Volume 8, Issue 1. P. 31–38
69. Иванов Ю. Б., Давыскиба Е. В. И 20 Системы налогообложения зарубежных стран: Учебное пособие.– Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 224 с. Русск. яз.
70. Henry Ordower, Professor of Law. Saint Louis University School of Law. U.S. National Report: The Burden of Proof in Tax Matters, prepared for the European Association of Tax Law Professors 2011 Annual Meeting URL: <https://scholarship.law.slu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1460&context=faculty> (дата звернення 12.05.2020)
71. Burden of Proof in State Tax Cases: What Happens When the Legislature Changes It? By Christi Mondrik, Mondrik & Associates, Austin, TX. May 25, 2018. URL: https://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/abataximes_home/18may/18may-pp-mondrik-burden-of-proof-in-state-tax-cases/ (дата звернення 12.05.2020)
72. Fellhauer T. Income Tax: Guilty Until Proven Innocent?. URL: <https://www.pushormitchell.com/2019/08/income-tax-guilty-until-proven-innocent/> (дата звернення: 05.04.2021).
73. Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2020 рік. Затверджено Головою Державної податкової служби України 25.02.2021 р. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/254962.docx> (дата звернення 05.04.2021)
74. Мінаєва К.В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. *Форум права*. 2011 р., № 4. с. 479-486.
75. Положення про Раду бізнес-омбудсмена від 26.11.2014: схвалено Постановою Кабінету Міністрів України № 691 від 26.11.2014 р. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%BF#n11> (дата звернення: 05.04.2021).

76. Регламент Ради бізнес-омбудсмена від 18.05.2015: затверджений Протоколом № 1 засідання Наглядової ради Ради бізнес-омбудсмена від 18.05.2015 р. URL: https://boi.org.ua/files/22/os/boc_procedures_2020_ua.pdf (дата звернення: 05.04.2021).
77. Річний звіт 2019. Рада бізнес-омбудсмена. URL: https://boi.org.ua/media/uploads/annual2019/annual_report_2019_ua.pdf (дата звернення: 05.04.2021).
78. Системний звіт. Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації. Рада бізнес-омбудсмена. URL: https://boi.org.ua/media/uploads/system_aug2019/2_2019_sytem_ua.pdf (дата звернення: 05.04.2021).
79. «Про судоустрій і статус суддів»: Закон від 02.06.2016 № 1402-VII. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення: 20.04.2021).
80. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 17.12.2018 р. Справа № 857/573/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78770272> (дата звернення: 20.04.2021).
81. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20.03.2018. Справа № 819/777/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72867164> (дата звернення: 20.04.2021).
82. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 12.04.2019. Справа № 815/2270/18 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81136349> (дата звернення 20.04.2021).
83. Постанова Першого апеляційного адміністративний суду від 19.02.2019. Справа № 0540/7233/18-а URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79967622> (дата звернення 20.04.2021).

84. Постанова Верховного Суду України від 11.10.2016. Справа № 816/4340/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/62126186> (дата звернення 20.04.2021).
85. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.03.2020. Справа № 2040/5695/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/88027797> (дата звернення 20.04.2021).
86. Постанова Вищого адміністративного суду України від 06.09.2017. Справа № 809/1695/14 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/68822582> (дата звернення 20.04.2021).
87. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02.07.2019. Справа № 2340/3802/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82758700> (дата звернення 20.04.2021).
88. Рішення Одеського окружного адміністративного суду від 10.02.2020. Справа № 420/7605/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87644784> (дата звернення 20.04.2021).
89. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 10.04.2020. Справа № 826/5044/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88707769> (дата звернення 20.04.2021).
90. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Другої судової палати Касаційного кримінального суду від 05.12.2019. Справа № 357/4319/18 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/86275941> (дата звернення 21.04.2021).
91. Ухвала Харківського апеляційного суду від 30.01.2020. Справа № 640/3526/16-к URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87421294> (дата звернення 21.04.2021).
92. Ухвала Київського апеляційного суду від 08.08.2019. Справа № 757/31118/16-к URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/86103297> (дата звернення 21.04.2021).
93. Постанова Першого апеляційного адміністративного суду від 05.02.2020. Справа № 200/6804/19-а URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87415082> (дата звернення 21.04.2021).

94. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10.09.2019. Справа № 814/2412/17 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84166548> (дата звернення 21.04.2021).
95. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22.01.2019 р. у справі № 826/18174/13-а URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79313185> (дата звернення 21.04.2021).
96. Постанова Верховного Суду України від 22.11.2016. Справа № 826/11397/14 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/63283712> (дата звернення 21.04.2021).
97. Вирок Шевченківського районного суду міста Києва від 08.10.2020. Справа № 761/18549/15-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92106561> (дата звернення 21.04.2021).
98. Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини»: Закон від 23.02.2006 № 3477-IV. База даних «Законодавство України»/ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text> (дата звернення: 21.04.2021).
99. Справа ЄСПЛ «Енгель та інші проти Нідерландів». Постанова від 08.06.1976 р. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22tabview%22:\[%22document%22\],\[%22itemid%22:\[%22001-57479%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/rus#{%22tabview%22:[%22document%22],[%22itemid%22:[%22001-57479%22]}) (дата звернення: 21.04.2021).
100. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 19.12.2019. Справа № 520/10137/18 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/86589443> (дата звернення 21.04.2021).
101. Рішення Одеського окружного адміністративного суду від 19.11.2019. Справа № 420/4559/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85997116> (дата звернення 21.04.2021).

102. Дело ЕСПЧ «Аллене де Рибемон (Allenet de Ribemont) против Франции. Постановление от 10.02.1995 г. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf?library=ECHR&id=001-94283&filename=CASE%20OF%20ALLENET%20DE%20RIBEMONT%20v.%20FRANCE%20-%20\[Russian%20Translation\].pdf](https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf?library=ECHR&id=001-94283&filename=CASE%20OF%20ALLENET%20DE%20RIBEMONT%20v.%20FRANCE%20-%20[Russian%20Translation].pdf) (дата звернення 21.04.2021).
103. Постанова Сьомого апеляційного адміністративного суду від 16.12.2020. Справа № 120/3818/19-а URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/93748536> (дата звернення 21.04.2021).
104. Case of VÄSTBERGA TAXI AKTIEBOLAG AND VULIC v. Sweden. Application no. 36985/97. Judgement as of 23 July 2002 URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-60627%22%5D%7D> (дата звернення 21.04.2021).
105. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 11.12.2019. Справа № 520/4687/19. URL: <http://reustr.court.gov.ua/Review/86498406> (дата звернення 21.04.2021).
106. Рішення ЄСПЛ у справі «Бочаров проти України» від 17.06.2011. Заява № 21037/05. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_908 (дата звернення 21.04.2021).
107. Рішення ЄСПЛ у справі «Федорченко проти України» від 20.12.2012. Заява № 387/03. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_933 (дата звернення 21.04.2021).
108. Постанова Сьомого апеляційного адміністративного суду від 29.01.2020. Справа № 120/2686/19-а URL: <http://reustr.court.gov.ua/Review/87328666> (дата звернення 21.04.2021).
109. Постанова Сьомого апеляційного адміністративного суду від 13.02.2020. Справа № 560/1526/19 URL: <http://reustr.court.gov.ua/Review/87593703> (дата звернення 21.04.2021).

110. Постанова Сьомого апеляційного адміністративного суду від 28.08.2019. Справа № 120/318/19-а URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84265102> (дата звернення 21.04.2021).
111. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 28.01.2021. Справа № 813/3603/13 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94511111> (дата звернення 21.04.2021).
112. Рішення ЄСПЛ у справі «Грабчук проти України» від 21.09.2006. Заява № 8599/02. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_118#Text (дата звернення 21.04.2021).
113. Рішення ЄСПЛ у справі «Шагін проти України» від 10.03.2010. Заява № 20437/05. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_612#Text (дата звернення 21.04.2021).
114. Рішення Барського районного суду Вінницької області від 03.02.2020. Справа № 125/2660/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87397083> (дата звернення 21.04.2021).
115. Презумпція невинності налогоплательщиков. Налоговое планирование. URL: <http://www.pnalog.ru/material/prezumpciya-nevinovnosti-nalogoplatelshika> (дата звернення 21.04.2021).
116. The tax disputes and litigation review. Simon Whitehead. The Law Reviews. Seventh Edition. 2019. 381 P. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/no/pdf/2019/04/The-Tax-Disputes-and-Litigation-Review-7th-Edition.pdf>(дата звернення 21.04.2021).
117. Case of R v. Patry. 2018. Mondaq. URL: <https://www.mondaq.com/advicecentre/content/3832/R-v-Patry> (дата звернення 21.04.2021).

118. Case of Hickman Motors Ltd. V. Canada. 1997. Case number 24994. Supreme Court of Canada. URL: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/1524/index.do> (дата звернення 21.04.2021).
119. Case of Speiser v. Randall, 357 U.S. 513 (1958). Justia US Supreme Court. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/357/513/> (дата звернення 21.04.2021).
120. Case of United States v. Janis (1976). Case number 74-958. FindLaw. URL: <https://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/428/433.html> (дата звернення 21.04.2021).
121. Case of Griffiths v. Commissioner 28 B.T.A. 380 (1933). Caselaw access project. URL: <https://cite.case.law/bta/28/380/> (дата звернення 21.04.2021).
122. R.M. Coman. «The presumption of guilt» in the investigation of tax evasion crimes. Juridical tribune. March, 2018. Vol. 8. Issue 1. P. 31-38. URL: <http://www.tribunajuridica.eu/arhiva/An8v1/2.%20Coman%20Ramona.pdf> (дата звернення 21.04.2021).
123. Constitutional Justice in Asia. Presumption of Innocence. 7th Summer School of the Association of Asian Constitutional Courts and Equivalent Institutions 8-14 September 2019, Ankara. URL: https://www.anayasa.gov.tr/media/6591/7th_summer_school.pdf (дата звернення 21.04.2021).

ДОДАТКИ

Додаток 1



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044)272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

Від [REDACTED] 20 [REDACTED] р. № [REDACTED] На № [REDACTED]

Представнику ХХХ

(назначається поштою з повідомленням про вручення)

ГУ ДПС у м. Києві

Рішення
про результати розгляду скарги

Державна податкова служба України (далі – ДПС) розглянула скаргу представника ХХХ на податкові повідомлення-рішення (далі – ППР) ГУ ДПС у м. Києві від 04.03.2019 №00002589502, №00002579502.

Рішенням ДПС від 25.03.2019 №10659/6/99-00-08-07-01-06 строк розгляду скарги продовжено до 10.05.2019 (включно).

Для розгляду скарги використані копії: акта перевірки, ППР та інші документи, що засвідчують обставини справи.

Як свідчать матеріали справи, ГУ ДПС у м. Києві відповідно до п.п. 78.1.7 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України (далі – ПК України), на підставі наказу ГУ ДПС у м. Києві від 09.12.2018 №4186 проведена позапланова виїзна перевірка ТОВ ХХХ з питань дотримання вимог податкового законодавства за період з 01.05.2016 по 17.12.2019, валютного законодавства за період з 01.10.2016 по 17.12.2019, з питань єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за період з 11.12.2014 по 17.12.2019 та іншого законодавства за відповідний період, за результатами якої складено акт перевірки від 23.12.2019 №257/26-15-05-02-04/39554116.

ТОВ «ХХХ» на акт перевірки від 23.08.2019 №257/26-15-05-02-04/39744112 до ГУ ДПС у м. Києві подано заперечення (вхідний ГУ ДПС у м. Києві №4763/10 від 13.01.2019), за результатами розгляду якого ГУ ДПС у м. Києві листом від 22.01.2019 №9953/10/26-13-05-01-04 прийнято рішення про проведення позапланової перевірки з питань, що стали предметом оскарження, відповідно до вимог п.п. 78.1.5 п. 78.1 ст. 78 ПК України.

Так, ГУ ДПС у м. Києві відповідно до п.п. 78.1.5 п. 78.1 ст. 78 ПК України, на підставі наказу ГУ ДПС у м. Києві від 21.01.2020 №591, проведена позапланова виїзна перевірка ТОВ «ХХХ» з питань, що стали предметом оскарження, за результатами якої складено акт перевірки від 12.02.2019 №93/26-15-04-02-04/37544112 (далі – акт перевірки).

На підставі висновків акта перевірки ГУ ДПС у м. Києві складено ІПР від 04.03.2019 №00002580562 про donарахування 457412 грн. податку на прибуток та застосування штрафних санкцій у сумі 161 173 грн., №00002578502 про donарахування 285 423 грн. податку на додану вартість та застосування 79 851 грн. штрафних санкцій.

Щодо порушень, встановлених перевіркою.

У ході проведення перевірки встановлено наявність взаємовідносин ТОВ «ХХХ» (далі – Скаржник) з ТОВ «ХХХ Холдінг Україна».

Між ТОВ «ХХХ» (Товариство) та ТОВ «ХХХ Холдінг Україна» (Виконавець) укладено договір про надання послуг консультативного характеру №б/н від 21.10.2014.

Зокрема, відповідно до п. 6.3. даного договору за надання послуг Виконавцем, передбачених п. 1.1. договору, Виконавцю виплачується виногорода (помісячний платіж за фактично надані послуги) у розмірі 120 000 грн. у місяць, у тому числі 22 000 грн. ПДВ (детально умови договору наведено в акті перевірки).

Також, між ТОВ «ХХХ» та ТОВ «ХХХ Холдінг Україна» укладено:

додаткову угоду №1 від 27.12.2014 до договору про надання послуг консультативного характеру №б/н від 21.10.2014, якою п. 6.3. договору викладено у новій редакції, а саме з 01.01.2015 збільшено помісячний платіж Виконавцю за надані послуги до 200 000 грн., у тому числі 33 333,33 грн. ПДВ;

додаткову угоду №2 від 31.12.2015 до договору про надання послуг консультативного характеру №б/н від 21.10.2014, якою п. 6.3. договору викладено у новій редакції, а саме з 01.01.2016 збільшено помісячний платіж Виконавцю за надані послуги до 250 000 грн., у тому числі 41 666,67 грн. ПДВ.

Станом на 30.06.2018 дебіторська/кредиторська заборгованість по взаємовідносинах з ТОВ «ХХХ Холдінг Україна» по вищевказаному договору відсутня.

На виконання умов договору ТОВ «ХХХ» було отримано від ТОВ «ХХХ Холдінг Україна» та підписано акти виконання робіт (надання послуг) на загальну суму 5 740 160,50 грн., у тому числі 897 345,44 грн. ПДВ, перелік яких наведено в акті перевірки.

На виконання умов договору ТОВ «ХХХ» було отримано від ТОВ «ХХХ Холдінг Україна» розрахунки понесених витрат для перевиставлення ТОВ «ХХХ» (до перевірки надано лише завірені копії підсумкових звітів). Вказані розрахунки понесених витрат підписані виключно представником ТОВ «ХХХ Холдінг Україна».

Також, ТОВ «ХХХ» було отримано від ТОВ «ХХХ Холдінг Україна» підсумкові звіти виконавця, які не містять підписів представників ТОВ «ХХХ», які безпосередньо приймали виконані роботи (надані послуги) та засвідчували їх фактичне надання. Тобто, перевіркою не можливо встановити факт надання вказаних послуг без підпису особи, яка фактично їх приймала.

Крім того, вказані звіти виконавця містять ряд неточностей та помилок, а саме:

1) У підсумковому звіті виконавця від 31.11.2015:

- у п. 1.1. та п. 2.2. зазначено, що в жовтні 2015 року ТОВ «ХХХ Холдінг Україна»

були надані консультації, пов'язані з укладенням договорів, які вже було укладено у вересні 2015 року і консультації, пов'язані з укладенням договорів, могли надаватись лише до дати укладення таких договорів;

- у п. 2.4. зазначено, що було проведено презентацію товарів в Франції, Марсель, для представників HHH S .P.A.; Колумбії, Богота, та Чілі, Сантьяго, для представників EEE Ltda, JS INDUSTRIAL S.A.C.; IM». Проте, відповідно до даних АІС «Податковий блок», інформації програми «Митниця» бази даних АІС «Податки» не встановлено постачання товарів у 2015 році;

- у п. 2.4. зазначено, що було проведено презентацію товарів в Польщі, Краків, для представників MMM Polska Sp. z o.o. щодо пробного включення саморятівників шахтних «IPVM». Проте, ТОВ «XXX» не поставляло на MMM Polska Sp. z o.o саморятівники шахтні «IPVM». Відповідно до ІС «Податковий блок», інформації програми «Митниця» бази даних АІС «Податки» встановлено, що саморятівники шахтні «IPVM» для MMM Polska Sp. z o.o експортувало у 2015 році ПА Т «XXX», яке являється виробником даної моделі саморятівника.

Щодо проведення презентацій товарів у Польщі, Варшава, для представників KKK Polska Miedz, у Чехії, Прага, для представників ООО, у Словачії, Братислава, для представників Slovak KKK, у Італії, Рим для представників RRR та РФ, Новосибірськ, для представників АО «ССС», про що вказано в підсумковому звіті виконавця від 31.11.2015, то слід зазначити, що за перевіряємий період взаємовідносин з даними підприємствами не встановлено.

2) У підсумковому звіті виконавця від 28.08.2016:

- у п. 1.1. зазначено, що в лютому 2016 року були надані консультації, пов'язані з укладенням договорів по ПАТ «PPP», ПАТ «ППП», ПА Т «ДДД», ТОВ «AAA, ТДВ «ПППП», ДП «ННН». Проте, відповідно до АІС «Податковий блок» встановлено, що з даними контрагентами здійснювались взаємовідносини з 2015 року;

- у п. 2.1. зазначено про супроводження проведення випробувань саморятівника IPVM KS (вир-ва ПАТ «XXX») в лабораторії DGUV Prüflabor Leipzig, Дюссельдорф, Німеччина. Проте, відповідно до наданих до перевірки документів та даних АІС «Податковий блок» не встановлено здійснення взаємовідносин з DGUV Prüflabor Leipzig, Дюссельдорф, Німеччина;

- у п. 2.2. зазначено про організацію та супроводження кампаній з просування товарів, що реалізуються Замовником, на міжнародних виставках, семінарах, конференціях з роздачею рекламних буклетів та обрисом технічних характеристик продукції, пошуком потенційних покупців:

виставка SME ANNUAL CONFERENCE & EXPO 2017 США, Денвер, штат Колорадо, з 19 по 22 лютого 2017 року;

конференція Workshop for SM Es on ISO standarts for Respiratory Protective Devices Польща, Варшава, 23 лютого 2017 року.

ТОВ «XXX» реалізує обладнання гірничорятувального призначення під торговою маркою «XXX». Організація та супровід компаній по просуванню товарів фактично являється рекламою торгової марки «XXX», а витрати на її рекламу належать власнику торгової марки, а не ТОВ «XXX».

Щодо проведення презентацій товарів в Китаї, Пекін, для представників ПП, Словенії, Веленья, для представників PPP, Сербії, Белград, для представників ТТТ, у РФ, Москва, для представників ВВВ, про що вказано в підсумковому звіті виконавця від 18.02.2016, то слід зазначити, що за перевіряємий період взаємовідносин з даними підприємствами не встановлено.

Зважаючи на зазначене, фактично, ТОВ «XXX» здійснено документальне оформлення господарської операції з одержання (придбання) товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) і складено первинні документи всупереч норм частини першої ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» та пп. 2.1 і 2.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за №168/704. Оскільки, згідно з абзацом другим ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відсутній факт формування відповідного активу, як ресурсу контрольованого у результаті минулих подій внаслідок реального придбання у інших суб'єктів господарювання або власного виробництва. Тобто, відсутня господарська операція як певна дія або подія у визначенні абзацу п'ятого ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в основі якої має бути дійсний рух певного активу.

Враховуючи зазначене, перевіркою зроблено висновок, що ТОВ «XXX»:

на порушення п.п. 134.1.1. п. 134.1 ст. 134 ПК України неправомірно сформовано витрати на збут по операціях з ТОВ «ДІ Холдінг Україна», на загальну суму 12 987 712 грн.;

на порушення п. 44.1 ст. 44, п. 198.1, п. 198.3, п. 198.6 ст. 198 ПК України завищено податковий кредит з податку на додану вартість по взаємовідносинах з ТОВ «XXX Україна» на загальну суму 745 263 гривні.

Позиція Скаржника полягає в наступному.

У скарі ТОВ «XXX» цитує норми матеріального та процесуального права. Зокрема, Скаржник зазначає, що:

- до перевірки було надано належним чином оформлені первинні документи, які у повній мірі підтверджують факт руху активів (надання послуг);

- відсутність підпису уповноважених представників ТОВ «XXX» у підсумкових звітах виконавця не може бути підставою для невизнання таких звітів як первинних документів, оскільки такі підписи не є обов'язковим реквізитом, а звіти підписані представниками ТОВ «XXX Холдінг Україна»;

- контрольно-чий орган ставить під сумнів реальність лише незначної частини послуг, що надавалися ТОВ «XXX» за договором про надання консультативних послуг, оскільки в акті перевірки проаналізовано лише підсумкові звіти виконавця від 31.15.2015 та 18.02.2016;

- ТОВ «XXX» отримало економічний ефект від закупівлі маркетингових послуг за договором про надання консультативних послуг (було укладено експортні договори та ТОВ «XXX» отримано дохід від експортних операцій).

Позиція ДПС полягає в наступному.

Згідно з п. 44.1 ст. 44 ПК України, для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

У випадках, передбачених статтею 216 Цивільного кодексу України, платники податків мають право вносити відповідні зміни до податкової звітності у порядку, визначеному статтею 50 ПК України.

Відповідно до п.п. 134.1.1. п. 134.1. ст. 134 ПК України, об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів

фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПК України.

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається: зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку); збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається: збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку); зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Таким чином, платнику податків забороняється формування показників податкової звітності на підставі даних, не підтверджених абзацом першим п. 44.1 ст. 44 ПК України. Будь-які документи мають силу первинних документів лише у разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх належних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством.

Відповідно, витрати на придбання товарів/послуг здійснено без мети їх використання у господарській діяльності або їх придбання поза межами господарської діяльності платника податків не дають права на відповідні врахування цих витрат у податковому обліку.

Згідно з п. 198.6 ст. 198 ПК України, не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтвержені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними / розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтвержені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 ПК України.

У разі коли на момент перевірки платника податку контролюючим органом суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими зазначеними у абзаці першому цього пункту документами, платник податку несе відповідальність відповідно до ПК України.

Податкові накладні, отримані з Єдиного реєстру податкових накладних, є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних / розрахунків коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 1095 календарних днів з дати складення податкової накладної / розрахунку коригування.

Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних / розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням строку реєстрації, включаються до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкові накладні / розрахунки коригування до таких податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, але не пізніше ніж через 1095 календарних днів з дати складення податкових накладних / розрахунків коригування до таких податкових накладних, у тому числі для платників податку, які застосовують касовий метод.

Тобто, необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум ПДВ до податкового кредиту є факт придбання товарів та послуг із метою використання їх в господарській діяльності, який має бути фактично здійсненим і підтвердженим належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність здійснення господарської операції, яка є підставою для формування податкового обліку платника податків. Мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської операції передбачає наявність у кожній операції розумної економічної причини (ділової мети), самостійної від

податкової економії.

Водночас, практика судових органів свідчить про наступне.

Ступінь деталізації опису господарської операції у первинному документі законодавством не встановлена. Умовою документального підтвердження операції є можливість на підставі наявних документів зробити висновок про те, що витрати фактично понесені. При цьому, виходячи зі специфіки послуги як предмета господарської операції, акт наданих послуг з переліком фактично поставлених послуг за напрямками, вказаними в договорах, є достатнім доказом, що підтверджує факт виконання такої господарської операції. Аналогічна позиція викладена в ухвалі ВС від 28.11.2018 по справі №809/2161/14.

При цьому, правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування податкового кредиту наступають лише у разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання в своїй господарській діяльності, що пов'язані з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника, та відповідають економічному змісту, відображеному в укладених платником податку договорах, що має підтверджуватись належним чином оформленими первинними документами.

Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені платником податку та його контрагентом на підтвердження такої операції, не відповідають дійсності, та свідчать про відсутність у сторін волевиявлення щодо реального здійснення господарської операції.

Наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, що є обов'язковою умовою для формування об'єкту оподаткування податком на прибуток та витрат.

Маркетингові послуги належать до безтоварних операцій і за своєю суттю є витратами на збут. Документами, що підтверджують фактичне отримання маркетингових послуг можуть бути акти приймання-передачі послуг або інші документи, що підтверджують фактичне надання (отримання) послуг, які повинні мати всі обов'язкові реквізити первинних документів, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», звіти про надані послуги, про проведення певних маркетингових досліджень, в яких мають бути викладені результати наданих послуг та досліджень, а щодо досліджень то і відповідні рекомендації замовнику; а також бухгалтерські та статистичні документи, що підтверджують збільшення асортименту товарів, обсягу продажу, розміру доходу тощо.

Для формування податкового кредиту за маркетинговими операціями необхідною умовою, яка надає таке право суб'єкту господарювання, є доведення безпосереднього зв'язку таких операцій з господарською діяльністю платника податків та підтвердження їх (операцій) належними первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, які б засвідчували факт здійснення господарської операції.

Таким чином, на підтвердження фактичного здійснення операцій з надання маркетингових послуг, враховуючи специфіку останніх та договорів, що їх регламентують, Товариство повинно мати відповідні належно оформлені первинні документи, що в повній мірі відображають такі операції, зокрема і ті, які посвідчують мету, об'єктивну необхідність, економічну доцільність отримання відповідних послуг.

Аналогічна позиція викладена у постановках ВС від 14.05.2019 по справі №814/814/15 та від 03.04.2020 по справі №813/2523/17.

Враховуючи зазначене, аргументи Скажника не знайшли своє підтвердження. ДПС погоджується з позицією ГУ ДПС у м. Києві про неправомірність включення до складу витрат на збут витрати по операціях з ТОВ «XXX Холдінг Україна» та щодо неправомірності включення відповідних сум ПДВ до складу податкового кредиту Скажника.

7

Враховуючи викладене, керуючись главою 4 розділу II ПК України, Державна податкова служба України залишає без змін ППР ГУ ДПС у м. Києві від 04.12.2019 №00562580501, №00002470802, а скаргу – без задоволення.

Відповідно до пункту 56.10, підпункту 56.17.3 пункту 56.17 і пункту 56.18 ПК України рішення Державної податкової служби України, прийняте за розглядом скарги, та ППР ГУ ДПС у м. Києві від 04.03.2020 №0572589502, №08907598502 не підлягають адміністративному оскарженню, але з урахуванням строків давності можуть бути оскаржені до суду в порядку, визначеному чинним законодавством України.

Заступник Голови



Дмитро ВЕНЦКОВСЬКИЙ



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від _____ 20____ р. № _____ / На № _____ від _____ 20____ р.

Представнику
ТОВ "ФК"

(включється до копії з повідомлення про вручення)

ГУ ДПС у м. Києві

Рішення
про результати розгляду скарги

Державна податкова служба України розглянула скаргу представника ТОВ "Фінансова компанія" (далі - ТОВ "ФК") (вх. №1075/6 від 05.11.19) з доповненнями (вх. №3408/6 від 20.11.19 та №6239/6 від 10.11.19) на податковій повідомлення-рішення (далі – ППР) ГУ ДПС у м. Києві від 12.08.19 №0089791406, №004756706, №0009881406.

Рішенням Державної податкової служби України від 11.11.19 №2195/6/99-00-08-95-01 продовжено строк розгляду скарги до 19.11.19 (включно).

У скарзі платник податків просить скасувати вказані вище ППР, оскільки вважає їх необґрунтованими та такими, що суперечать вимогам чинного законодавства України. У пропозиціях Ради бізнес-омбудсмена позицію платника податків підтримано.

Для розгляду скарги використано копії: акта перевірки, ППР та інших документів, що засвідчують обставини справи.

Як свідчать матеріали справи, ГУ ДПС у м. Києві проведено документальну планову виїзну перевірку ТОВ "ФК" з питань дотримання вимог податкового законодавства за період з 01.01.15 по 31.11.19, валютного законодавства за період з 01.01.15 по 31.11.19, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за період з 01.11.16 по 31.09.18, про що складено акт перевірки від 29.04.19 №644/26-18-14-16-02/37373995 (далі – акт перевірки).

В акті перевірки зазначено, що ТОВ "ФК" укладено договори еквайрингу з банками (учасниками платіжної системи VISA та MASTERCARD).

У подальшому, на підставі укладених договорів про прийом платежів ТОВ "ФК" отримує комісійну винагороду за посередницькі послуги з прийому платежів через платіжні системи VISA та MASTERCARD.

Укладених договорів з платіжними системами VISA та MASTERCARD до перевірки не було

надано.

У додатково наданому до заперечень листі ТОВ "ФК" на адресу ГУ ДФС у м. Києві зазначено:

"ТОВ "ФК" - внесена до реєстру фінансових установ, отримала ліцензію на здійснення діяльності з переказу коштів і уклала договір з платіжною системою. Виконавши всі умови Закону, ми отримали право проводити операції з переказу коштів (у тому числі приймання комунальних та інших платежів від фізичних осіб) на рівні з банківською установою...".

ГУ Міндоходів у м. Києві у відповідь на лист ТОВ "ФК" листом від 25.09.2015 №561/90/23-15-19-01-08 зазначено:

"... Таким чином, послуги щодо переказу коштів у національній валюті без відкриття рахунків (в тому числі приймання комунальних та інших платежів від фізичних осіб), що надаються платіжною організацією платіжної системи, яка внесена Національним банком України до Реєстру та має відповідну ліцензію, а також учасником платіжної системи, який має відповідну ліцензію та уклав договір з платіжною організацією відповідної системи, в тому числі небанківської фінансовою установою, не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість."

Тобто, якщо небанківська фінансова установа не уклала договір з платіжною організацією відповідної системи (VISA та MASTERCARD), а є лише непрямим учасником платіжної системи (укладено договори еквайрингу з банками (учасниками платіжної системи VISA та MASTERCARD), вона не має права застосовувати положення пп.196.1.5 п.196.1 ст.196 Податкового кодексу України до операцій з отримання комісійної винагороди за грошове посередництво з переказу коштів під час надання послуг, а отже має нараховувати та сплачувати податкові зобов'язання з ПДВ у загальновстановленому порядку за основною ставкою.

Так, Предметом договору про прийом платежів є: Отримувач доручає фінансовій компанії здійснювати переказ коштів в безготівковій формі на користь Отримувача, організувати та забезпечувати приймання на постійній основі грошових коштів від платників за послуги товари, роботи, що їм надає Отримувач, та зобов'язується сплачувати належним чином надані фінансовою компанією фінансові послуги у порядку та на умовах Договору.

Також, п.6 Договору визначено, що розмір винагороди, що сплачує Отримувач фінансовій компанії за надані відповідно до цього договору послуги визначаються сторонами в Заяві. Винагорода розраховується від суми кожної успішної транзакції/перерахованих платежів. Остаточна сума винагороди підлягає розрахунку на підставі акта наданих послуг.

Тому, згідно з договором про прийом платежів та відповідно до ГКУ фінансова компанія надає посередницькі послуги та за їх виконання отримує комісійну винагороду.

Разом з цим, згідно із підпунктом 185.1 пункту 185 статті 185 Податкового кодексу України, послуга, яку надає фінансова компанія у межах договору про прийом платежів, є об'єктом оподаткування ПДВ та підлягає оподаткуванню у загальновстановленому порядку за основною ставкою, при цьому база оподаткування за такою операцією визначається виходячи з винагороди агента, що отримана у межах виконання агентського договору.

Також, в акті перевірки зазначено, що ДФС листом від 24.06.2019 № 24897/7/99-97-14-06-71-17 на лист ГУ ДФС у м. Києві від 08.05.2019 № 9068/8/26-190-14-06-02 підтверджено, що згідно з п.185.1 ст.185 Податкового кодексу України, послуга, яку надає фінансова компанія у межах договору про прийом платежів, є об'єктом оподаткування ПДВ.

Відповідно до наданих банківських виписок та карток рахунків 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг" ТОВ "ФК" загальна сума від отриманої комісійної винагороди за посередницькі послуги по переказу коштів складала 145 055 937,00 грн та відповідно до п.181.1 ст.181 Податкового кодексу України, підлягає обов'язковій реєстрації платником ПДВ з березня 2017 року після перевищення законодавчо встановленого обсягу операцій.

Таким чином, враховуючи викладене в акті перевірки зроблено висновок, що ТОВ "ФК" всупереч п.181.1 ст.181, п.185.1 ст.185, п.200.1 ст.200, п.200.2 ст.200 Податкового кодексу України, не визначено та не сплачено до бюджету ПДВ на загальну суму 479805509 грн від 76отриманої винагороди за посередницькі послуги з переказу коштів.

Крім того, враховуючи зазначене перевіркою встановлено, що у порушення п.120.1 ст.120, пп.49.18.1 п.48.18 ст.49 Податкового кодексу України, ТОВ "ФК" не подано декларації з ПДВ до ДПІ в Печерському районі ГУ ДФС у м. Києві за звітні періоди: березень 2017 року, квітень 2017 року, травень 2017 року, червень 2017 року, липень 2017 року, серпень 2017 року, вересень 2017 року, жовтень 2017 року, листопад 2017 року, грудень 2017 року, січень 2018 року, лютий 2018 року, березень 2018 року.

Також, враховуючи викладене, перевіркою встановлено, що у порушення п.120.2 ст.120¹ п.201.10 ст.201 Податкового кодексу України, ТОВ "ФК" не здійснено реєстрацію податкових накладних (відсутня реєстрація) в Єдиному реєстрі податкових накладних по операціях з отримання комісійної винагороди по посередницьким послугам.

За результатами висновків акта перевірки ГУ ДФС у м. Києві було складено ІПР ГУ ДФС у м. Києві від 23.08.19 №0047706 про суму 3 499 714 грн ПДВ та 895 921 грн застосованих штрафних санкцій, №0047985406 про застосування штрафних санкцій у розмірі 2400 грн відповідно до п.120.1 ст.120 Податкового кодексу України, №078181406 про застосування штрафних санкцій відповідно до п.120¹.2 ст.120¹ Податкового кодексу України у розмірі 45 701 851 грн.

Основні засади господарювання в Україні і господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також, між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання регулюються Господарським кодексом України (далі - ГКУ).

Правила комерційного посередництва (агентські відносини) у сфері господарювання визначено статтями 295-305 ГКУ.

Згідно з частиною першою статті 295 ГКУ комерційне посередництво (агентська діяльність) є підприємницькою діяльністю, що полягає в наданні комерційним агентом послуг суб'єктам господарювання при здійсненні ними господарської діяльності шляхом посередництва від імені, в інтересах, під контролем і за рахунок суб'єкта, якого він представляє.

Відповідно до пункту 1 статті 9 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" переказ коштів в Україні може здійснюватися за допомогою внутрішньодержавних та міжнародних платіжних систем.

Пунктом 1.24 статті 1 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" визначено, що переказ коштів - рух певної суми з метою її збереження на рахунок отримувача або видачі йому у готівковій формі. Ініціатор та отримувач можуть бути однією і тією ж особою.

Під платіжною організацією розуміється юридична особа, що визначає правила роботи платіжної системи, а також виконує інші функції щодо забезпечення діяльності платіжної системи та несе відповідальність згідно з цим Законом та договором (п. 1.28 статті 1 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні").

При цьому пунктом 1.29 статті 1 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" визначено, що платіжна система – платіжна організація, учасники платіжної системи та сукупність відносин, що виникають між ними при проведенні переказу коштів. Проведення переказу коштів є обов'язковою функцією, що має виконувати платіжна система.

Згідно з пунктом 9.3 статті 9 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" Національний банк України веде Реєстр платіжних систем, систем розрахунків, учасників цих систем та операторів послуг платіжної інфраструктури (далі - Реєстр). Платіжні організації платіжних систем, учасники платіжних систем та оператори послуг платіжної інфраструктури мають право здійснювати діяльність в Україні виключно після їх реєстрації шляхом внесення відомостей про них до Реєстру.

Відповідно до пункту 1.43 статті 1 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" учасник/член платіжної системи (далі-учасник платіжної системи) - юридична особа, що на підставі договору з платіжною організацією платіжної системи надає послуги користувачам платіжної системи щодо проведення переказу коштів за допомогою цієї системи та відповідно до законодавства України має право надавати такі послуги;

Учасниками платіжної системи в Україні, у відповідності до пункту 10.3 статті 3 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні", мають право бути банк, що має банківську ліцензію Національного банку України, а також небанківська фінансова установа, яка має ліцензію Національного банку України на переказ коштів без відкриття рахунків, які уклали договори з платіжною організацією відповідної системи.

Таким чином, нормами Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" чітко визначено, що виконання функції з переказу коштів здійснюється платіжною системою, правила роботи та забезпечення діяльності якої визначає платіжна організація, а безпосередні операції з переказу коштів забезпечуються, зокрема, учасниками платіжної системи.

Відповідно до підпункту 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V Кодексу, не є об'єктом оподаткування ПДВ, зокрема, операції з надання послуг платіжних організацій платіжних систем, пов'язаних з переказом коштів, з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу (у тому числі пенсійного), управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами), доручення, надання, управління і відступлення прав вимоги за фінансовими кредитами фінансових установ, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства. Перелік послуг з розрахунково-касового обслуговування визначається Національним банком України за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Перелік операцій з розрахунково-касового обслуговування, які відповідно до підпункту 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V Податкового кодексу України не є об'єктом оподаткування ПДВ, затверджено постановою Правління Національного банку України від 01 серпня 2017 року № 73 (далі - Перелік № 73).

Відповідно до п.181.1 ст.181 Податкового кодексу України, у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої - третьої групи.

Згідно з п. 183.2 ст. 183 Податкового кодексу у разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій, визначеного у статті 181 цього Кодексу.

Пунктом 183.10 ст. 183 Податкового кодексу України, передбачено "будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, і у випадках та у порядку, передбачених цією статтею, не подала до контролюючого органу реєстраційну заяву, несе відповідальність за не нарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування".

Відповідно до п.185.1 ст.185 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу.

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи

надання інших майнових прав і стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу).

Відповідно до п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу датом виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата отримання коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (п. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України).

Згідно з п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу України, при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установленні терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Відповідно до п. 120.1 ст. 120 Податкового кодексу України, неподання (крім випадків, якщо податкова декларація не подається відповідно до пункту 49.2 статті 49 цього Кодексу) або несвочасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати і сплачувати податки та збори, податкових декларацій (розрахунків), а також іншої звітності, обов'язок подання якої до контролюючих органів передбачено цим Кодексом, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень, за кожне таке неподання або несвочасне подання.

Згідно з п. 120.2 ст. 120 Податкового кодексу України, відсутність реєстрації протягом граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних (крім податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою), що зазначена у податковому повідомленні-рішенні, складеному за результатами перевірки контролюючого органу, - тягне за собою накладення на платника податку штрафу в розмірі 50 відсотків суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість, зазначеної у такій податковій накладній та/або розрахунку коригування до податкової накладної або від суми податку на додану вартість, нарахованого за операцією з постачання товарів/послуг, якщо податкову накладну на таку операцію не складено. У разі зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних згідно з пунктом 201.16 статті 201 цього Кодексу штрафні санкції, передбачені цим пунктом, не застосовуються на період зупинення такої реєстрації до прийняття відповідного рішення щодо відновлення реєстрації таких податкових накладних / розрахунків коригування згідно з підпунктом 201.16.4 пункту 201.16 статті 201 цього Кодексу.

Відсутність реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної, зазначених в абзаці першому цього пункту, після сили 10 календарних днів, наступних за днем отримання платником податку податкового

повідомлення-рішення, - тягне за собою накладення на платника податку штрафу в розмірі 50 відсотків суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість, зазначеної в такій податковій накладній та/або розрахунку коригування до податкової накладної або від суми податку на додану вартість, нарахованого за операцією з постачання товарів/послуг, якщо податкову накладну на таку операцію не складено.

Згідно з п.123.1 ст.123 Податкового кодексу України, у разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4, 54.3.5, 54.3.6 пункту 54.3 статті 54 цього Кодексу, - тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

У скарзі ТОВ "ФК" просить скасувати вказані податкові повідомлення-рішення, оскільки вважає їх необґрунтованими та такими, що суперечить вимогам чинного законодавства, та посиляється на обставини, що не були досліджені під час проведення планової перевірки.

У зв'язку із зазначеним Державною податковою службою України керуючись пп.78.1.5 п.78.1 ст.78 Податкового кодексу України, наказом ДПС від 11.10.19 № 118 зобов'язано ГУ ДПС у м. Києві провести документальну позапланову перевірку ТОВ "ФК" з питань, що стали предметом оскарження, за період з 01.01.2016 по 31.12.2018 терміном 10 робочих днів з 15.08.19.

На виконання зазначеного контрольного завдання ГУ ДПС у м. Києві проведено документальну позапланову виїзну перевірку ТОВ "ФК" з питань, що стали предметом оскарження, за період з 01.01.2016 по 31.12.2018, за результатами якої складено довідку від 29.11.2019 №31/26-15-05-10-02/3754145 (дані – довідка) у висновках якої зазначено, що перевіркою ТОВ "ФК МБК" порушень не встановлено.

У довідці, зокрема, зазначено таке.

Відповідно до пп.17 п.1 Положення про нагляд (оверсайт) платіжних систем та систем розрахунків в Україні, затвердженого Постановою Правління Національного банку України від 28.11.14 № 755, непрямий учасник платіжної системи - юридична особа, що відповідно до законодавства України має право надавати послуги щодо проведення переказу коштів та яка на підставі договору, укладеного з прямим учасником платіжної системи, якому надано право на укладання таких договорів платіжною організацією цієї платіжної системи, надає такі послуги.

ТОВ "ФК" отримано ліцензію Національного банку України від 18.02.2014 № 11 на переказ коштів у національній валюті без відкриття рахунків.

До перевірки ТОВ "ФК" надано Договір приєднання до Внутрішньодержавної небанківської платіжної системи "ФІНАНСОВИЙ СВІТ" в якості члена від 15.11.13 № 12.

Відповідно до Реєстру платіжних систем НБУ Товариство є учасником внутрішньодержавної платіжної системи "ФІНАНСОВИЙ СВІТ", правила роботи та забезпечення діяльності якої визначає платіжна організація "Товариство з обмеженою відповідальністю "Українська платіжна система". Датою внесення відомостей до Реєстру платіжних систем НБУ про ТОВ "ФК" як учасника платіжної системи "ФІНАНСОВИЙ СВІТ" є 28.01.2014.

Крім того, відповідно до Реєстру платіжних систем НБУ ТОВ "ФК" за період з 01.01.16 по 31.12.2018 є непрямим учасником платіжних систем "MasterCard" та "VISA International" на підставі договорів, укладених з банками-прямими учасниками вищезазначених міжнародних платіжних систем.

Згідно з наданими до перевірки документами встановлено, що за період з 01.01.16 по 31.03.18 ТОВ "ФК МБК" на підставі договорів про прийом платежів, укладених з Отримувачами, надавало послуги з переказу коштів в безготівковій формі на користь Отримувачів, здійснювало організацію та забезпечення приймання на постійній основі грошових коштів від Платників за послуги, товари, роботи, що їм надає Отримувач.

Отже, за період з 01.01.16 по 31.12.2018 ТОВ "ФК" надавало послуги з переказу коштів без відкриття рахунків.

Зазначені послуги відносять до операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ згідно з пп.196.1.5 п.196.1 ст.196 Податкового кодексу України на підставі постанови Правління НБУ від 07.12.11

№ 1410/20148 "Про затвердження Переліку типових операцій з розрахунково-касового обслуговування, які відповідно до пп.196.1.5 п.196.1 ст.196 розділу V Податкового кодексу України не є об'єктом оподаткування", постанови Правління НБУ від 01.08.2017 № 73 "Про затвердження Переліку операцій з розрахунково-касового обслуговування, які не є об'єктом оподаткування".

Крім того, ТОВ "ФК" на підставі ліцензії НБУ має право надавати послуги з переказу коштів без відкриття рахунків та є прямим учасником внутрішньодержавної платіжної системи "ФІНАНСОВИЙ СВІТ" і непрямим учасником міжнародних платіжних систем "MasterCard" та "VISA International".

Враховуючи викладене, у довідці зазначено, що операції ТОВ "ФК" з надання послуг з переказу коштів на підставі договорів про прийом платежів, укладених з Отримувачами, не є об'єктом оподаткування ПДВ відповідно до пп.196.1.5 п.196.1 ст.196 Податкового кодексу України.

Згідно з п.56.4 ст.56 Податкового кодексу України, під час процедури адміністративного оскарження, обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.

Відповідно до п.55.1 ст.55 Податкового кодексу України, податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення контролюючого органу може бути скасоване контролюючим органом вищого рівня під час проведення процедури його адміністративного оскарження та в інших випадках у разі встановлення невідповідності таких рішень актам законодавства.

Враховуючи викладене та те, що за результатами позапланової перевірки, призначеної відповідно до пп.78.1.5 п.78.1 ст.78 Податкового кодексу України, спростовано висновки акта планової перевірки ГУ ДФС у м. Києві від 25.07.19 № 644/26-15-14-06-02/37973945, керуючись главою 4 Податкового кодексу України, Державна податкова служба України скасовує ППР ГУ ДФС у м. Києві від 23.08.19 №0047791406, №0047801406, №0047781406, а скаргу ТОВ "Фінансова компанія" - задовольняє.

Голова



Сергій ВЕРЛАНОВ