

Визначення умислу як форми вини: наслідки для платників податків

Олег Анатолійович Спаськін*

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого,
Харків, Україна

*e-mail: spaskin.17@ukr.net

Анотація

Актуальність теми дослідження обумовлює системний аналіз окремих аспектів відповідальності у сфері регулювання податкових відносин. Дослідження характеру окремих елементів складу податкового правопорушення є передумовою детального аналізу суб'єктивної сторони податкового правопорушення. Мета статті полягає в оцінюванні сучасних поглядів на природу та значення з'ясування вини при формуванні цілісної конструкції податкового правопорушення. Важливими при цьому є деталізація видів вини і зосередження принципової уваги на умислі. Це зумовлено тим, що саме з умислом податкове законодавство та особливості нормозастосування пов'язують різний розмір штрафів щодо платників податків. Досягнення поставленої мети ґрунтується на виокремленні вихідних засад з'ясування правової природи фінансової санкції залежно від особливостей умисної поведінки зобов'язаної особи. У дослідженні застосовано широкий підхід до аналізу методів наукового пізнання. Системний метод реалізується в оцінюванні підстав існування єдиної системи фінансової відповідальності на підставі визначення всіх елементів складу податкового правопорушення. Цей метод допоміг побудувати підстави системності на двох рівнях: з одного боку, через формування системи елементів складу податкового правопорушення, з іншого боку, через деталізацію системи видів умислу. Певним продовженням системного методу є метод порівняльного аналізу. Застосовуючи його в роботі, акцентовано увагу на спільних ознаках різних видів умислу, характеристики об'єктивних та суб'єктивних підстав складу податкового правопорушення. До того ж порівняльність характеризує і аналіз окремих аспектів умислу в сенсі кримінально-правового та податково-правового регулювання. Досліджено узгодження передумов визначення умисності в оцінці поведінки платника та застосування щодо її оцінки відповідних ознак умисності. Розглянуто варіанти узгодження законодавства, аналіз практики Верховного Суду щодо настання несприятливих наслідків у вигляді застосування штрафу при деталізації умисності в діях зобов'язаних осіб. Проаналізовано рівень та наявність наукових досліджень, які стосуються характеристики проблем, що увійшли до предмета аналізу складу податкових правопорушень та окремих аспектів оцінки умисності в діях суб'єктів правопорушення. На підставі проведеного дослідження зроблено висновки та надано

рекомендації щодо оцінки поведінки суб'єктів податкового правопорушення, визначення умислу її та застосування фінансових санкцій відповідно до цього.

Ключові слова: податкова відповідальність; податкове правопорушення; склад податкового правопорушення; вина як елемент складу податкового правопорушення; форма вини; умисел як форма вини; податкова санкція; штраф.

Defining Intent as a Form of Fault: Implications for Taxpayers

Oleh A. Spaskin*

Yaroslav Mudryi National Law University,
Kharkiv, Ukraine

*e-mail: spaskin.17@ukr.net

Abstract

The relevance of the research topic determines the systematic analysis of individual aspects of responsibility in the field of tax relations regulation. The study of the nature of individual elements of a tax offense is a prerequisite for a detailed analysis of the subjective side of a tax offense. The purpose of the article is to evaluate modern views on the nature and significance of finding out guilt when forming a holistic structure of a tax offense. At the same time, detailing the types of guilt and focusing principled attention on intent becomes important. This is due to the fact that the tax legislation and the specifics of the application of norms intentionally connect different amounts of fines for taxpayers. Achieving the set goal is based on the selection of the basic principles of clarifying the legal nature of the financial sanction depending on the specifics of the intentional behavior of the obliged person. The research uses a broad approach to the analysis of methods of scientific knowledge. The system method is implemented in the assessment of the grounds for the existence of a single system of financial responsibility based on the definition of all elements of the composition of a tax offense. This method makes it possible to build the basis of systematicity on two levels: on the one hand, through the formation of the system of elements of the composition of a tax offense, on the other hand, through the detailing of the system of types of intent. A certain continuation of the system method is the method of comparative analysis. Applying it in the work, attention is focused on the common features of various types of intent, the characteristics of the objective and subjective grounds of the composition of the tax offense. In addition, comparability characterizes the analysis of individual aspects of intent in the sense of criminal law and tax law regulation. The agreement of the prerequisites for the determination of intentionality in the assessment of the behavior of the payer and its application to the assessment of the relevant signs of intentionality were studied. Options for harmonizing the legislation, analysis of the Supreme Court's practice regarding the occurrence of adverse consequences in the form of the application of a fine when detailing the intentionality in the actions of the obliged persons are considered. The level and availability of scientific studies related to the characteristics of the problems included in the analysis of the composition of tax

offenses and certain aspects of the assessment of intentionality in the actions of the subjects of the offense were analyzed. On the basis of the conducted research, conclusions were drawn and recommendations were made regarding the assessment of the behavior of tax offenders, the determination of their intent and the application of financial sanctions accordingly.

Keywords: tax liability; tax offense; composition of the tax offense; guilt as an element of a tax offense; form of guilt; intent as a form of guilt; tax sanction; fine.

Вступ

Метою цього дослідження є оцінка складу податкового правопорушення з акцентом на детальний аналіз форм вини як невід'ємного елементу цього складу [1, с. 128–141]. При узагальненому оцінюванні вини як суб'єктивної сторони податкового правопорушення основна увага приділяється деталізації змісту умислу і характеристиці внаслідок цього окремих аспектів та розміру несприятливих наслідків в умовах доведення умислу в діях платників податків.

Визначення вихідних засад щодо підстав та характеру застосування фінансових санкцій, розуміння спільних ознак, які притаманні штрафу, в цілому залежить від оцінки складу податкового правопорушення. Важливу роль тут відіграє саме аналіз суб'єктивної сторони податкового правопорушення. При цьому наслідки для платника принципово розрізняються залежно від необережності чи умисності дій зобов'язаної особи [2, с. 76–93]. Застосування штрафних санкцій під час оцінювання поведінки платника передбачає формалізацію саме через фінансову санкцію несприятливих наслідків для порушників законодавств, що передбачає поєднання в санкції як карального, так і відновлювального значення. Нарахування фінансової санкції на особу, яка внаслідок умисних дій несвоєчасно або не в повному обсязі сплатила податок, передбачає відповідні грошові наслідки, що зумовлює як покарання для нього, так і відновлення матеріального становища для держави та територіальних громад, які отримують кошти від сплати податків та зборів [3]. Виходячи з цього, формуються обґрунтовані підстави забезпечення і відповідної фінансової спроможності отримувачів коштів від сплати податків та зборів, а саме: держави та територіальних громад.

Порівняльно-правовий аналіз місця вини в системі елементів складу податкового правопорушення здійснено в умовах загальності та особливості. З одного боку, загальні підстави щодо висновків стосовно цього здійснюють при порівнянні підходів кримінально-правової науки та податково-правової науки. Це зумовлено тим, що в обох випадках ідеться про цілісну, родову конструкцію публічно-правового впливу. З іншого боку, порівняння

кримінальних та податкових засобів правового упорядкування поведінки учасників відносин обумовлюють і врахування галузевих особливостей оцінки відносин та формування внаслідок цього специфічних конструкцій правового регулювання [4].

Значна увага приділяється і деталізації особливостей оцінки поведінки учасників податкових правовідносин задля досягнення висновку умисності дій осіб, поведінка яких містить ознаки податкового правопорушення. Зрозуміло, що в цій ситуації перш за все звертається увага на дії та бездіяльність зобов'язаних осіб, яким делеговано обов'язок щодо справляння податків та зборів. Водночас акцентується увага на принциповому значенні не лише проголошення та підбиття підсумку стосовно оцінки умисності в діях платника. Принципове значення в цій ситуації відводиться і характеру дій податкових органів. Саме вони мають безапеляційно довести, що дії платника мали цілеспрямований напрям щодо скоєння податкового правопорушення, і саме це зумовлювало мету їх реалізації [5].

Матеріали та методи

У дослідженні було застосовано широкий спектр методів наукового пізнання. Системний метод використовувався під час оцінювання єдності застосування податкових санкцій, в основі чого лежить аналіз спільних ознак та умов у межах кримінально-правового та податково-правового регулювання. Штрафи як системна конструкція застосовуються в межах кримінально-правового, адміністративно-правового, податково-правового упорядкування відносин. З огляду на це маємо можливість виокремити єдині, засадничі підстави їх використання. Побудова подібних засад узагальненої оцінки системного значення несприятливих наслідків щодо порушників податкового законодавства дає змогу об'єктивно обґрунтувати і особливості саме податкових підстав відповідальності. Відповідним продовженням системного методу є метод порівняльного аналізу. Застосовуючи його в роботі, увагу було акцентовано на спільних ознаках, які виражають природу відповідальності в публічно-правовому регулюванні та особливостях її застосування залежно від специфіки предметного регулювання кожної окремої публічно-правової галузі. Метод практичної оцінки висновків, які охоплюють та концентрують найбільш значущі положення характеристики вини та її форм, відображено в аналізі рішень судів по справах щодо застосування штрафних санкцій до порушників податкового законодавства.

Дослідження природи вини як елемента складу податково-правового порушення та застосування штрафних санкцій як у режимі фінансово-правового регулювання, так і на межі з іншими галузями права, обумовлює аналіз

матеріалів, які досліджують підстави та характер відповідальності в цілому, місце та наслідки визначення умисності у відповідних складах податкових правопорушень. Аналіз підстав відповідальності, наслідків протиправних дій учасників податкових відносин передбачає в подальшому і врахування різного роду акцентів, які деталізують поведінку платників, дають змогу дійти висновку щодо умисності податкових правопорушень. Виходячи з цього і обґрунтовується доцільність кількісного корегування розміру штрафів.

Результати та обговорення

Публічно-правові засади концептуалізації вини як елемента складу податкового правопорушення

Конструкція вини у податково-правовому регулюванні не є чимось ustalеним. Поняття вини, як однієї з умов притягнення платника податків до фінансової відповідальності, було запроваджено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX. Після цього у ст. 109 Податкового кодексу України з'явилося формулювання «винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку». Деталізуючи форми вини в абз. 2 п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України, законодавець наголосив: «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» [6].

Цікаво, що, передбачаючи відповідальність за умисне ухилення від сплати податків та зборів, проєкт нового Кримінального кодексу України безпосередньо термін «умисне» (в статтях, щодо ухилення від сплати податків) не вживає. Висновок про форму вини, з якою може бути вчинений цей злочин, впливає зі змісту ч. 3 ст. 2.4.1 проєкту: «Якщо в статті Особливої частини цього Кодексу форма вини не вказана, то за передбачене нею кримінальне правопорушення особа підлягає кримінальній відповідальності лише за наявності умислу» [7]. Принциповим моментом при визначенні санкції за злочини має форма умислу. Відповідно до цього умисел поділяється на:

1) прямий – умисел, при якому особа усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачає його суспільно небезпечні наслідки і бажає їх настання (ч. 2 ст. 24) [8]. Застосування такого визначення умислу до складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Криміналь-

ного кодексу України, дає підстави для висновку, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) слід вважати умисним кримінальним правопорушенням тільки тоді, коли: а) особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, тобто в її свідомості відображався той факт, що вона ухиляється від виконання конституційного обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і що це її діяння потенційно здатне заподіяти істотної шкоди охоронюваним законом суспільним відносинам у сфері фінансової діяльності; б) особа передбачала суспільно небезпечні наслідки свого діяння, тобто в її свідомості відображався той факт, що в результаті вчиненого нею діяння відбудеться фактичне ненадходження до бюджету чи державного цільового фонду коштів (ст. 212) [8]; в) особа бажала настання вказаного суспільно небезпечного наслідку, тобто прагнула до нього як до кінцевого чи проміжного результату свого діяння;

2) непрямий – умисел характеризується тим, що у цьому разі перші дві (інтелектуальні) ознаки є ідентичними тим, які мають місце і при прямому умислі: особа так само має усвідомлювати суспільно небезпечний характер свого діяння (ухилення) і передбачати його суспільно небезпечні наслідки (ненадходження до бюджету чи державного цільового фонду коштів у розмірі, визначеному відповідною частиною ст. 212 Кримінального кодексу України) (ч. 1 ст. 212) [8]. Єдина відмінність цього випадку від описаного вище полягає лише у тому, що винний не бажає, а свідомо допускає настання суспільно небезпечного наслідку свого діяння, тобто цей наслідок для нього не був ані проміжною, ані кінцевою метою діяння. Прагнучи якогось іншого (цілком можливо, але не обов'язково, що й правомірного чи суспільно корисного наслідку), винний, проте, усвідомлено погоджується із настанням суспільно небезпечного наслідку, дає йому відбитися, усвідомлено не перешкоджає йому.

На сьогодні формується хибна концепція, що всі податкові правопорушення – умисні. Невиконання або неналежне виконання встановлених законодавством правил завжди є наслідком дій (бездіяльності) особи, які кваліфікуються як умисні, оскільки як невиконання, так і неналежне виконання є порушенням обов'язків, закріплених за платником податків (ст. 16) [6]. Необхідною умовою притягнення платника податків до фінансової відповідальності є наявність умисних дій та вини такого платника податків, що зумовлює обов'язок контролюючого органу під час перевірки встановити доведеність обставин, які б свідчили про цілеспрямоване створення платником податків умов, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Податковим кодексом України [9]. Доволі дивним є формулювання суду про «наявність умисних дій

та вини такого платника податків». Це не є однопорядковими поняттями. І якщо буде встановлено умисел платника податків, то вина вже закономірно буде наявною. Відповідно, вживання між цими поняттями, власне, сполучника «та» позбавлене сенсу. При цьому важливо не ототожнювати «винне діяння» та «діяння, вчинене умисно». Вони співвідносяться між собою як родові поняття (винне діяння) та видові (умисне діяння). Такий підхід обумовлюється тим, що умисел, так само як і необережність, є однією із форм вини.

Підстави та наслідки доведення умислу при оцінці дій учасників податкових правовідносин

Саме на контролюючий орган покладається обов'язок довести, що податкове правопорушення було вчинене платником податків умисно. Це зумовлює обов'язок контролюючого органу під час перевірки встановити доведеність обставин, які б свідчили про створення платником податків умов, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Податковим кодексом України. Водночас в акті перевірки контролюючих органів часто не зазначаються обставини та не доводяться факти, які свідчили б про умисне порушення платником податків строків сплати грошового зобов'язання. Наявність можливостей дотримання податково-правових норм та нежиття заходів щодо їх дотримання тлумачиться контролюючими органами як вчинені умисно. Але це виглядає необґрунтованим, тому що контролюючими органами не встановлюється, на підставі яких відповідних документів у платника була наявною можливість своєчасної та повної сплати податкового зобов'язання.

Викликає подив позиція, коли умисел визначається виключно на підставі проведеної камеральної перевірки. Певна категорія справ пов'язується з питаннями несвоечасності сплати узгоджених сум грошових зобов'язань з ПДВ. На підставі таких перевірок з'являються акти, якими до платника застосовуються штрафи в розмірі 50 % від суми грошового зобов'язання за порушення строку сплати грошового зобов'язання з ПДВ [10]. Принциповим у такій ситуації є неможливість встановлення у межах камеральної перевірки таких обставин, що свідчать про винність та умисність діянь платника податків. Камеральна перевірка проводиться виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях та даних відповідних електронних систем, які об'єктивно не можуть підтвердити чи спростувати розумність, добросовісність і належну обачність платника податків, що є необхідним для встановлення його вини [9]. Вважаємо такий підхід дуже послідовним, адже в рамках камеральної перевірки (в силу процедурної специфіки її реаліза-

ції) не вбачається за можливе встановити форму вини особи. Не видається можливим встановлення у межах камеральної перевірки таких обставин, що свідчать про винність та умисність діянь платника податків (підп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України) [6].

Ще однією обставиною, яка характеризує подібну категорію відносин, є визначення умислу на підставі відсутності фактичних обставин. Так, в основі аргументів позивачів, що оскаржують податкові повідомлення-рішення щодо несплати грошового зобов'язання з податку на додану вартість, визначається те, що у них було недостатньо коштів, у тому числі на електронному ПДВ рахунку. При цьому казначейство перераховувало кошти в межах залишків на такому рахунку. Це було пов'язано із загальним станом бізнес-клімату, встановленого постановою Кабінету Міністрів України від 11.03.2020 р. № 211 «Про запобігання поширенню на території України карантину, гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-Co V-2». На переконання позивача, акт перевірки не містить інформації про наявність умисного податкового правопорушення. Контролюючий орган, наголошуючи на правомірності оскаржуваного податкового повідомлення-рішення, посилається виключно на факт несвоечасної сплати узгодженої суми грошового зобов'язання. Але сам собою факт несплати або несвоечасної сплати грошового зобов'язання жодним чином не є достатнім для кваліфікації діяння платника податків як умисне вчинення правопорушення (п. 124.2 або п. 124.3 ст. 124 Податкового кодексу України) [6]. Акт перевірки не є носієм доказової інформації про виявлення порушення вимог законодавства, у тому числі щодо винних умисних дій.

Характер умисних дій порушника податкового законодавства

Об'єктивна сторона для умисного податкового правопорушення полягає в удаваному, цілеспрямованому створенні умов для вчинення такого правопорушення. При вирішенні спору судам першочергово необхідно встановити: чи вжив позивач усі достатні, необхідні та залежні від нього заходи з метою дотримання правил та норм, визначених у положеннях чинного законодавства; чи діяв він добросовісно, затримуючи сплати узгоджених податкових зобов'язань (наявність/відсутність неперекорних обставин щодо несвоечасної сплати); чи вчиняв усі необхідні активні дії щодо повідомлення відповідача про неможливість сплати податкових зобов'язань через відсутність коштів на рахунках чи неможливість їх використання та щодо відшукування необхідних коштів.

Аналізуючи склад податкового правопорушення, Верховний Суд зауважує, що в межах складу правопорушення треба з'ясувати, що особа, яка його

вчинила, діяла умисно, тобто усвідомлено цілеспрямовано чинила так, щоб уникнути сплати обов'язкових платежів. Зовнішній прояв винного, протиправного діяння має поєднуватись із умислом суб'єкта вчинення правопорушення [11]. Об'єктивна сторона такого правопорушення полягає в поданні неправдивих відомостей щодо істотних умов договору/контракту, необхідних для визначення відомостей стосовно обчислення сум податкового зобов'язання. Для встановлення факту вини контролюючий орган має довести не лише наявність відповідного ставлення платника до своїх протиправних дій/бездіяльності, а й те, що платник, вчиняючи дії або допускаючи бездіяльність, за які встановлено відповідальність, діяв нерозумно, недобросовісно, необачно [12].

Учасники господарського обороту, які є суб'єктами податкових правовідносин, мають виявляти розумну обачність, оскільки наслідки вибору недобросовісного контрагента покладаються на них. Належна податкова обачність є законною передумовою отримання податкової вигоди, що обумовлює підготовку доказової бази стосовно цього [13]. Суб'єкт господарювання має свободу вибору напрямів та форми реалізації господарської діяльності. Водночас це передбачає як добросовісне виконання ним своїх обов'язків, так і дотримання встановлених державою правил поведінки. Саме в останньому і виявляється розумна обачність стосовно належного та раціонального вибору контрагентів. Належна податкова обачність є законною передумовою отримання податкової вигоди у процесі обрання надійного контрагента.

У цих ситуаціях суди керуються презумпцією добросовісності платника. Також економічна виправданість його дій має орієнтуватись на отримання податкової вигоди, достовірних відомостей у бухгалтерській та податковій звітності [14]. Подання платником до контролюючого органу належно оформлених первинних документів з метою отримання податкової вигоди є підставою для її отримання. Відмова в наданні такої вигоди з боку податкового органу має спиратись на доведеність неправдивості, недостовірності або суперечливості інформації, що міститься в таких документах. В основі такого негативного висновку мають бути покладені однозначні та безумовні докази. При цьому платник не може нести відповідальність за невиконання його контрагентами своїх зобов'язань. Добросовісність платника не зумовлює виникнення в нього додаткового обов'язку по контролю за постачальниками.

Визначаючи об'єктивну та суб'єктивну сторону податкового правопорушення, потрібно враховувати їх діалектичний зв'язок. Деталізуючи це на прикладі порушень щодо зберігання дизельного пального, Верховний Суд підкреслює, що для оцінки наявності в діях суб'єкта господарювання складу

правопорушення у вигляді реалізації діяльності зі зберігання пального без отримання відповідної ліцензії з'ясуванню підлягають місце, спосіб зберігання, мета придбання, технічні характеристики споруд, обсяги споживання, умови використання пального. Ці обставини становлять об'єктивну та суб'єктивну сторону правопорушення [10]. Сам по собі факт наявності «на балансі» у платника невикористаного пального – не є достатньою підставою, щоб кваліфікувати його як зберігання без отримання відповідної ліцензії. Наявність обов'язку з отримання ліцензії на право зберігання пального залежить саме від наявності місць для зберігання, яке відповідає за характеристиками такому призначенню. Саме тому для оцінки наявності в діях суб'єкта складу правопорушення з'ясуванню підлягають місце, спосіб зберігання, мета придбання, технічні характеристики споруд, обсяги споживання та обставини використання пального, що і становить об'єктивну і суб'єктивну сторону правопорушення.

Мета діяння (суб'єктивна сторона) – невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Вина є характеризуючою обставиною дій (бездіяльності) особи, яка полягає у тому, що особа повинна та може дотримуватися встановлених Кодексом правил та норм. Вина в податкових правопорушеннях завжди нерозривно пов'язана з встановленням умислу. На противагу цьому слід зазначити, що умисел у діях платника податків відсутній, якщо результат його поведінки не залежить від змісту і порядку дій. Тобто у разі, коли платник, діючи своєчасно, добросовісно й з належною обачністю не зміг би уникнути негативних наслідків податкового характеру. Тож, особа вважається такою, що умисно допустила порушення податкової дисципліни, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких Податковим кодексом України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. Але в цій ситуації певні правові наслідки має породжувати не просто констатація цього в акті контролюючого органу, а об'єктивні підстави, які доводять умисність у діях зобов'язаної особи.

Вина є характеризуючою обставиною дій (бездіяльності) особи, яка полягає у тому, що особа повинна та може дотримуватися встановлених правил та норм. Вина в податкових правопорушеннях завжди нерозривно пов'язана з встановленням умислу [15]. Але чи це так? Фактично, Верховний Суд у відповідній правовій позиції визначає, що «за замовчуванням» всі податкові правопорушення є умисними. Проте виникають цілком закономірні питання: а) для чого тоді взагалі розмежовувати податкові правопорушення

на умисні та не умисні; б) чому тоді законодавець сам закріплює обов'язок для контролюючого органу встановлювати наявність вини особи (п. 109.3 ст. 109 Податкового кодексу України) [6], якщо податкове правопорушення «за замовчуванням» визначається як таке, що не просто є винним діянням, а діянням умисним?

Нормативна концептуалізація вини

Аналізуючи проблему нормативної концептуалізації вини платника податків, можна дійти деяких висновків. По-перше, суд повинен встановити не просто вину особи, а конкретно умисну форму такої вини, щоб особа могла бути притягнута до відповідальності за складом, що передбачає умисел як обов'язкову кваліфікуючу ознаку діяння. По-друге, замість того, щоб кваліфікувати діяння платників податків, де значення має об'єктивна сторона діяння, та ефективно притягати до фінансової відповідальності платників податків, контролюючий орган зосереджується на складах податкових правопорушень із кваліфікуючою ознакою, а в суді такі справи «розвалюються» через відсутність обґрунтування умисної форми вини платника податків. По-третє, неоднорідність судової практики та відсутність узгоджених орієнтирів, які були б сформульовані практикою Верховного Суду, нівелює правову визначеність та прогнозованість у відповідній категорії справ.

Оцінюючи правомірність податкового повідомлення-рішення, судами звертається увага на відсутність умислу позивача у порушенні лише з огляду на те, що саме відповідач зараховував сплачені суми податкового зобов'язання не в рахунок погашення розстрочки за судовим рішенням, а в рахунок податкових декларацій та інших не розстрочених узгоджених податкових зобов'язань у порядку черговості, а також не надав доказів вини, що виключає можливість застосування до позивача штрафних санкцій. Повторно конкретизує свій висновок Верховний Суд і в такому положенні: «Адже затримка сплати узгоджених податкових зобов'язань при обізнаності про їх обов'язкову сплату та за наявності обов'язку щодо своєчасної сплати податкового зобов'язання визначається як протиправна дія платника податків. Невиконання або неналежне виконання встановлених законодавством правил є наслідком дій (бездіяльності) особи, які кваліфікуються як умисні, оскільки як невиконання, так і неналежне виконання є порушенням обов'язків, закріплених для платника податків» [15]. Констатація вини в діях платника обумовлює і певну диференціацію її проявів. Зрозуміло, що вина може пов'язуватись як із діями, так і бездіяльністю, але найбільш чітко видовий прояв винної поведінки пов'язується із різновидами податкових правопорушень, їх окремими складами.

У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання, то він згідно з п. 124.1 ст. 124 Податкового кодексу України притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах [6]: при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 5 відсотків погашеної суми податкового боргу; при затримці понад 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу. Зазначена норма є універсальним приписом, який підлягає застосуванню в будь-яких випадках прострочення сплати узгодженого податкового зобов'язання незалежно від того, з яких причин платником податків було здійснено несвоєчасну сплату. Після фактичного погашення боргу платник податку повинен сплатити суму штрафу в розмірі, який залежить від терміну прострочення [15].

Запровадження конструкції вини відобразилося і в окремих складах податкових правопорушень. Це можна простежити, зокрема, у складі податкових правопорушень (пп. 124.2, 124.3 ст. 124) [6], які мають таку обов'язкову кваліфікуючу ознаку, як умисна форма вини платника податків. Принциповим це є для визначення розміру штрафу. Так, згідно з п. 124.2 ст. 124 Податкового кодексу України діяння, передбачені п. 124.1 цієї статті, вчинені умисно, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання. Отже, юридичним фактом, з яким законодавець пов'язує відповідальність у вигляді штрафу, є обов'язок доведення контролюючим органом вини платника податків у формі умислу, а саме, що платник податків мав можливість вжити заходів щодо дотримання правил та податково-правових норм, але умисно не вчиняв певні дії щодо сплати узгодженої суми грошового зобов'язання. Невиконання або неналежне виконання встановлених законодавством правил завжди є наслідком дій (бездіяльності) особи, які кваліфікуються як умисні, оскільки як невиконання, так і неналежне виконання є порушенням обов'язків, закріплених за платником податків (ст. 16) [6].

Потрібно враховувати й те, що законодавство відокремлює порушення публічного порядку від інших підстав нікчемності правочинів. У основі цього лежить наявність умислу сторін на досягнення незаконного результату, що суперечить публічно-правовим актам держави. При цьому має враховуватись вина, яка виражається в намірі порушити публічний порядок [16]. Оцінка подібної ситуації та настання несприятливих наслідків для винної особи передбачають узгодження та певну залежність двох режимів притягнення до відповідальності: кримінального та податкового. Ухилення від

сплати податків, що втілене у формі безпідставного формування валових витрат і сум податкового кредиту, є злочином. У цій ситуації визначенню правочину, що порушує публічний порядок, має передувати вирок суду, який набрав законної сили, про притягнення учасника такого правочину до кримінальної відповідальності.

Висновки

У роботі досліджено загальний характер складу податкового правопорушення, місця і значення визначення вини як елемента цього складу. Ця проблема досліджується з умовою виокремлення спільних та особливих ознак, які характеризують несприятливі наслідки для платника в режимі окремого податкового регулювання. Висновки стосовно цього спираються і на дослідження спільних рис щодо узагальнення підходів кримінально-правового та податково-правового регулювання. Досліджуються практичні наслідки впливу штрафів, що передбачає об'єднання карального та відновлювального призначення санкції за порушення податкового законодавства. При цьому робиться висновок, що каральне призначення стосується особи, яка здійснила правопорушення, а відновлювальний вплив спрямовується на відновлення фінансових можливостей отримувачів коштів від сплати податків та зборів.

Характер умислу як форми вини досліджується в умовах порівняльно-правового дослідження на межі адміністративного, кримінального та податкового права. При цьому робиться акцент на доцільності висновків, що спирається на системну конструкцію, яка об'єднує спільні риси оцінки подібних відносин єдиними за методами регулювання публічними галузями права, але з відповідними особливостями, які залежать від специфіки галузевого предмета досліджень.

Обґрунтовано позицію стосовно деталізації характеру та меж поведінки учасників податкових відносин, коли умисел винної поведінки платника не обумовлюється виключно дослідженням характеру його дій, або бездіяльності. При цьому значна увага має відводитись реалізації повноважень податкових органів. Саме завдяки їх діям мають бути доведені умисність поведінки платника, безапеляційна цілеспрямованість її на ухилення від виконання податкового обов'язку.

Список використаних джерел

- [1] Kotenko A., Bondarenko I., Kucheryavenko M., Zaverukha O. A Comparison of Tax Compliance Tools in Ukraine with Select European Countries. *European Taxation*. 2023. Vol. 63, No. 10. P. 423–431. <https://doi.org/10.59403/25j8rah>

- [2] Golovashevych O., Bondarenko I., Kotenko A., Kucheryavenko M., Zaverukha O. Mediation in the Resolution of Tax Disputes: Advantages, Application Experience, Prospects for Implementation in Ukraine. *Danube*. 2024. Vol. 15, issue 1. P. 73–86. <https://doi.org/10.2478/danb-2024-0004>.
- [3] Кучерявенко М. Доктринальні засади фінансово-правового регулювання. *Право України*. 2022. № 2. С. 52–64. <https://doi.org/10.33498/loou-2022-02-052>.
- [4] Getman A., Kucheryavenko M., Pudelka J. Some Issues of Determining Subject Matter Jurisdiction: the Experience of Ukraine and Germany. *Theory and Practice of Jurisprudence*. 2024. Vol. 1, issue 25. P. 35–57. <https://doi.org/10.21564/2225-6555.2024>.
- [5] Кучерявенко М. П. Правова заборона: податковий аспект. *Право України*. 2023. № 7. С. 128–141.
- [6] Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
- [7] Проект нового Кримінального кодексу України. URL: <https://newcriminalcode.org.ua/criminal-code> (дата звернення: 16.04.2024).
- [8] Кримінальний кодекс України : Закон від 05.04.2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. Ст. 131.
- [9] Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 24.03.2023 р. № 440/8110/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109782532> (дата звернення: 16.06.2024).
- [10] Постанова Верховного Суду від 15.06.2022 р. у справі № 260/3859/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104778702> (дата звернення: 16.06.2024).
- [11] Постанова Верховного Суду від 18.06.2020 р. у справі № 638/10546/16-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89896669> (дата звернення: 16.06.2024).
- [12] Постанова Верховного Суду від 08.12.2022 р. у справі № 520/9294/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107759911> (дата звернення: 16.06.2024).
- [13] Постанова Верховного Суду від 17.12.2020 р. у справі № 826/6821/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93630530> (дата звернення: 16.06.2024).
- [14] Постанова Верховного суду від 27.04.2022 р. у справі № 200/5932/19-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104094827> (дата звернення: 16.06.2024).
- [15] Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.03.2023 р. у справі № 600/747/22-а. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_16_03_2023_roku_u_sprav_i_600_747_22_a/ (дата звернення: 16.06.2024).
- [16] Постанова Верховного Суду від 08.08.2019 р. у справі № 2а-12868/12/2610. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83552488> (дата звернення: 16.06.2024).

References

- [1] Kotenko, A., Bondarenko, I., Kucheryavenko, M., & Zaverukha, O. (2023). A Comparison of Tax Compliance Tools in Ukraine with Select European Countries. *European Taxation*, 63(10), 423-431. <https://doi.org/10.59403/25j8rah>.
- [2] Golovashevych, O., Bondarenko, I., Kotenko, A., Kucheryavenko, M., & Zaverukha, O. (2024). Mediation in the Resolution of Tax Disputes: Advantages, Application Experience, Prospects for Implementation in Ukraine. *Danube*, 15(1), 73-86. <https://doi.org/10.2478/danb-2024-0004>.

- [3] Kucheryavenko, M. (2022). Doctrinal principles of financial and legal regulation. *Law of Ukraine*, 2, 52-64. <https://doi.org/10.33498/louu-2022-02-052>.
- [4] Getman, A., Kucheryavenko, M., & Pudelka, J. (2024). Some Issues of Determining Subject Matter Jurisdiction: the Experience of Ukraine and Germany. *Theory and Practice of Jurisprudence*, 1(25), 35-57. <https://doi.org/10.21564/2225-6555.2024>.
- [5] Kucheryavenko, M.P. (2023). Legal Prohibition: Tax Aspect. *Law of Ukraine*, 7, 128-141.
- [6] Tax Code of Ukraine. (2011). *Official Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*, 13-14, 15-16, 17, art. 112.
- [7] The draft of the New Criminal Code of Ukraine. Retrieved from <https://newcriminalcode.org.ua/criminal-code>.
- [8] Criminal Code of Ukraine (2001). *Official Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*, 25-26, art. 131.
- [9] Decision of the Poltava District Administrative Court in case No. 440/8110/22. (March 24, 2023). Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109782532>.
- [10] Resolution of the Supreme Court in case No. 260/3859/20 (June 15, 2022). Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104778702>.
- [11] Resolution of the Supreme Court in case No. 638/10546/16-a. (June 18, 2020). Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89896669>.
- [12] Resolution of the Supreme Court in case No. 520/9294/21. (December 8, 2022). Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107759911>.
- [13] Resolution of the Supreme Court in case No. 826/6821/13-a. (December 17, 2020). Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93630530>.
- [14] Resolution of the Supreme Court in case No. 200/5932/19-a. (April 27, 2022). Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104094827>.
- [15] Resolution of the Supreme Court as part of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation in case No. 600/747/22-a. (March 16, 2023). Retrieved from https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_16_03_2023_roku_u_spravi_600_747_22_a/.
- [16] Resolution of the Supreme Court in case No. 2a-12868/12/2610. (August 8, 2019). Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83552488>.

Олег Анатолійович Спаськін

аспірант кафедри податкового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

61024, вул. Григорія Сковороди, 77, Харків, Україна

e-mail: spaskin.17@ukr.net

ORCID 0009-0007-1511-6427

Oleh A. Spaskin

Postgraduate Student of the Department of Tax Law

Yaroslav Mudryi National Law University

61024, 77 Hryhoriia Skovorody Str., Kharkiv, Ukraine

e-mail: spaskin.17@ukr.net

ORCID 0009-0007-1511-6427

Рекомендоване цитування: Спаскін О. А. *Визначення умислу як форми вини: наслідки для платників податків. Проблеми законності.* 2024. Вип. 167. С. 71–86. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.167.314025>.

Suggested Citation: Spaskin, O.A. (2024). Defining Intent as a Form of Fault: Implications for Taxpayers. *Problems of Legality*, 167, 71-86. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.167.314025>.

Статтю подано / Submitted: 28.10.2024

Доопрацьовано / Revised: 29.11.2024

Схвалено до друку / Accepted: 19.12.2024

Опубліковано / Published: 30.12.2024