

ОЦІНОЧНІ ПОНЯТТЯ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ В АСПЕКТІ ДОВЕДЕННЯ ВИНУВАТОСТІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

Юлія Олегівна ОСИПЕНКО,

*студентка Полтавського юридичного інституту
НЮУ ім. Ярослава Мудрого*

Науковий керівник: *Нога П. П., асистент кафедри
цивільного, господарського і фінансового права
Полтавського юридичного інституту
НЮУ ім. Ярослава Мудрого*

Однозначність розуміння нормативно-правових норм є необхідною умовою для ефективного правового регулювання податкових правовідносин. Використання оціночних понять з одного боку, може призвести до зловживання податковими органами внаслідок розширеного або ж навпаки звуженого тлумачення норм податкового законодавства, а з іншого – надає можливість врахувати всю різноманітність податкових правовідносин. Тому важливим є дотримання балансу наявності оціночних понять у податкових нормативно-правових актах з формалізованими та визначення органами судової влади критеріїв, що дозволяють зрозуміти їх змістовне наповнення. Актуальність дослідження зумовлена тим, що 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 (далі – Закон № 466) визначено, що умовами притягнення платника податків до відповідальності є наявність вини, встановлення наявності чи відсутності якої розкривається через критерії розумності, добросовісності та належної обачності [1]. З огляду на те, що виключно окреслені поняття визначають вину як елемент податкового правопорушення, важливим є з'ясування їхнього сенсу.

Дослідженню проблематики оціночних понять у податковому праві присвячені роботи О. І. Баїк, О. Г. Глухого, М. П. Кучерявенка, Т. О. Коломоєць, П. С. Лютікова, Т. А. Латковської, Є. М. Смичка, Р. Ф. Ханової, В. В. Хохуляка та інших. Оціночне поняття в податковому праві – це норма податкового права або її частина щодо визначеного змісту, яка: позначає абстрактне податково-правове явище чи предмет; має змішану, а не винятково юридичну природу; створюється тоді, коли неможливо використати формалізоване правило; конкретизується правозастосувачем у межах, окреслених суб'єктом нормотворчості в праві, з урахуванням специфіки справи, тобто через пристосування цієї норми до конкретної життєвої ситуації у сфері оподаткування [2, с. 75]. Оціночні поняття можуть отримувати свою конкретизацію двома шляхами: у нормативному порядку або ж у судовій практиці.

Законом № 466, який набрав чинності з 01.01.2021 р. передбачено, що податковий орган може притягнути платника податків до відповідальності за умови наявності вини як елементу податкового правопорушення [1]. Проте визначення вини та низки оціночних понять у Податковому кодексі України

(далі – ПКУ) відсутнє. Так, згідно з п. 109.1 ст. 109 ПКУ податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом [3]. П. 112.2 ст. 112 ПКУ визначено, що 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 [3].

Таким чином, критеріями, що визначають вину особи є добросовісність, розумність та належна обачність. Для того, щоб з'ясувати їх зміст необхідно звернутися до судової практики. Так, Верховний Суд (далі – ВС) у постанові від 17.12.2020 року у справі № 826/6821/13-а зазначив, що платник податків під час вибору контрагента та укладенні з ним договорів має керуватись належною обачністю, адже від цього залежить подальше виконання договорів, одержання прибутку та права на отримання певних преференцій. Хоча чинним законодавством і передбачено свободу у виборі напрямків реалізації підприємницької діяльності, її форми, але вона побудована в першу чергу на добросовісному виконанні суб'єктом господарювання своїх обов'язків, взятих на себе зобов'язань і дотриманні встановлених державою правил поведінки. Одним із проявів дотримання принципу добросовісності є розумна обачність, яка реалізується, зокрема, під час належного та розумного вибору контрагентів. Оскільки підприємницька діяльність здійснюється на власний ризик, у господарських відносинах учасники господарського обороту мають проявляти розумну обачність, особливо враховуючи придбання такого специфічного товару, як природний газ, тому що наслідки вибору недобросовісного контрагента покладаються на таких учасників [4]. Отже, ВС при дослідженні добросовісності, розумності та належної обачності аналізує не тільки поведінку платника податків щодо добросовісного та повного відображення у документації юридично значимих фактів для обрахунку суми податку, а й безпосередній процес вчинення господарських операцій, зокрема, вибір контрагента.

У постанові від 20.05.2021 року у справі № 826/16627/18 ВС щодо принципу «належної обачності» вказав, що у випадку нез'ясування платником податків наявності повноважень у представника контрагента щодо укладення договору, у здійсненні господарської операції та оформленні первинних документів, така поведінка може свідчити про наявність умислу на безпідставне одержання податкової вигоди та тягнути за собою настання негативних наслідків для такого платника, зокрема: неврахування для цілей податкового обліку господарських операцій, підтверджених документами, оформленими з порушенням норм чинного законодавства [5]. Таким чином, належна податкова обачність при виборі платником податків контрагентів є законною передумовою отримання податкової вигоди і може бути дотримана шля-

хом перевірки інформації щодо контрагента на основі аналізу відкритих даних.

У постанові від 23.07.2020 року у справі № 826/6806/17 стосовно добросовісності ВС зазначив, що судова практика вирішення податкових спорів виходить з презумпції добросовісності платника, що передбачає економічну виправданість дій платника, які мають наслідком отримання податкової вигоди, та достовірність у бухгалтерській і податковій звітності. Отже, саме на контролюючий орган покладається обов'язок доведення недобросовісності платника податків, що може полягати у відсутності розумних економічних причин (ділової мети) та наміру одержати економічний ефект або інших відомостей, які можуть бути визначені як підстави й докази укладення договорів з метою, що порушує публічний порядок [6]. Аналізована постанова ВС свідчить про те, що добросовісність платника податків полягає у повному відображенні достовірної інформації у документах податкової звітності та обліку: суті господарських операцій, реальних джерел доходів, економічних ризиків тощо.

Таким чином, ВС при дослідженні понять розумності, добросовісності та належної обачності як критеріїв, за якими визначається наявність чи відсутність вини у діях платника податків, вказує на їхній тісний зв'язок та аналізує їх комплексно, внаслідок чого конкретне розмежування між цими поняттями відсутнє. Так, під розумністю платника податків розуміється вжиття належних заходів для правильного ведення первинної та звітної документації, перевірка повноважень представника контрагента під час укладення договорів. У свою чергу належна обачність трактується як заходи платника податків, спрямовані на перевірку інформації щодо контрагента до укладення з ним договору, а добросовісність – як достовірне відображення ходу господарської діяльності у первинних та звітних документах, утримання від вчинення дій, що можуть свідчити про недійсність господарських операцій тощо. Отже, для того, щоб суд констатував відсутність вини платника податків у податковому правопорушенні, необхідно дотримуватися окреслених критеріїв та мати доказову базу у вигляді належно оформленої документації.

Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20>
2. Глухий О. Г. Оціночні поняття в податковому праві України: дис. канд. юрид. наук. Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2013. 244 с.
3. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Постанова Верховного Суду від 17.12.2020 р., справа № 826/6821/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93630530>
5. Постанова Верховного Суду від 20.05.2021 р., справа № 826/16627/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97054905>
6. Постанова Верховного Суду від 23.07.2020 р., справа № 826/6806/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90590983>