

УДК 347.73:336.02

DOI <https://doi.org/10.32836/2521-6473.2020-4.9>

Н. Ф. Скляр, аспірант кафедри адміністративного та митного права
Університету митної справи та фінансів,
головний державний інспектор відділу супроводження
судових спорів за плановими перевітками
управління правового забезпечення Головного управління
Державної податкової служби у Дніпропетровській області

ПРИНЦИПИ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Наукова стаття присвячена висвітленню принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. Розглянуто загальні принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, до яких віднесено принципи законності, справедливості, своєчасності, доцільності, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства/притягнення до відповідальності, презумпції правомірності рішень платника податку. Проаналізовано проблемні питання правозастосування спеціальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, а саме принципу співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та інших видів юридичної відповідальності, принципу відмежування фінансової санкції від фінансового обов'язку, принципу ретроактивності фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та принципу відповідальності на вину.

Зуважено, що в контексті реалізації принципу співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства з іншими видами юридичної відповідальності притягнення платника податків до фінансової відповідальності не виключає можливості застосування до останніх інших видів юридичної відповідальності.

Акцентовано увагу на особливості реалізації принципу відмежування фінансової санкції від фінансового обов'язку. Доведено, що накладення на платників податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за невиконання чи неналежне виконання покладених на них обов'язків не звільняє їх від необхідності виконання основного зобов'язання.

Констатовано, що реалізація принципу ретроактивності фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є виправданою лише в разі поліпшення становища платника податків.

Досліджено, що запроваджений принцип відповідальності за «вину» в контексті регламентації процедури притягнення платників податків до фінансової відповідальності за податкові правопорушення є незавершеною конструкцією.

Звернено увагу на взаємозв'язок спеціальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства із загальними принципами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, а також на взаємозумовленість загальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства з принципами юридичної відповідальності.

Ключові слова: принципи юридичної відповідальності, фінансова відповідальність, відповідальність порушення податкового законодавства, податкове правопорушення, вина.

N. F. Skliar. Principles of financial responsibility for violation of tax legislation

The scientific article is devoted to the coverage of the principles of financial responsibility for violations of tax legislation. The general principles of financial responsibility for violation of tax legislation are considered, which include the principles: legality, fairness, timeliness, expediency, inevitability of liability under the law in case of violation of tax legislation/the principle of prosecution and the principle of presumption of legality of taxpayer decisions. Problematic issues of law enforcement of special principles of financial liability for violation of tax legislation are analyzed, namely: the principle of correlation of financial liability for violation of tax legislation with other types of legal liability, the principle of separation of financial sanction from financial obligation, the principle of retroactivity of financial liability for guilt.

It is noted that in the context of the implementation of the principle of correlation of financial liability for violation of tax legislation with other types of legal liability, bringing a taxpayer to financial responsibility does not exclude the possibility of applying legal liability to the latter.

Emphasis is placed on the peculiarity of the implementation of the principle of separation of financial sanctions from financial obligations. It is proved that the imposition of penalties (financial) sanctions (fines) on taxpayers for non-performance or improper performance of their duties does not release them from the need to perform the main obligation.

It is stated that the implementation of the principle of retroactivity of financial liability for violation of tax legislation is justified only if the situation of the taxpayer improves.

It is investigated that the introduced principle of liability for "guilt" in the context of regulating the procedure of bringing taxpayers to financial responsibility for tax offenses is an incomplete construction.

The article draws attention to the relationship of special principles of financial liability for violation of tax legislation with the general principles of financial liability for violation of tax legislation, as well as the interdependence of general principles of financial liability for violation of tax legislation with the principles of legal liability.

Key words: principles of legal responsibility, financial responsibility, responsibility of violation of tax legislation, tax offense, guilt.

Постановка проблеми. Трансформаційні процеси у податково-правовому регулюванні мають забезпечувати збалансування бюджетів за рахунок податкових надходжень та встановлювати справедливі умови для ведення бізнесу, враховуючи як потреби економічного розвитку, так і нові виклики, що стоять перед суспільством загалом. За даними рейтингу *Playing Taxis 2020*, що визначає легкість сплати податків, Україна спустилась на 11 позицій порівняно з минулим роком та посіла 65 місце серед 190 країн світу, які досліджувалися [1]. Втрата позицій України обумовлена перш за все активними діями інших держав, спрямованими на автоматизацію процесів і скорочення часу на адміністрування податків, збільшенням фіскального навантаження на бізнес у нашій країні, а також постійними динамічними змінами до податкового законодавства, які часто не враховують принципи останнього, збільшуючи їх декларативність. Водночас загальновизнаним є те, що принципи податкового законодавства мають виступати орієнтиром для створення нових/зміни чинних та подальшої реалізації податково-правових норм. Водночас необхідною умовою забезпечення правопорядку у сфері податкових правовідносин є встановлення відповідальності (зокрема, фінансової) за їх невиконання або неналежне виконання. При цьому остання повинна базуватись на певній системі принципів, тобто основоположних засад, що покликані регулювати податкові відносини деліктного характеру.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти вивчення науково-практичних проблем у розгляді позначеної тематики належать З.М. Будику, О.І. Баїк, О.В. Мукошину, Р.Г. Браславському, М.П. Кучерявенку, А.О. Полянчику та іншим науковцям. Однак, незважаючи на ступінь дослідження, в реаліях сьогодення систему основних засад податкового законодавства та, відповідно, виокремлених з них принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства не можна вважати остаточною, завершеною, вичерпною та сталою конструкцією, адже останні потребують додаткового аналізу та висвітлення.

Мета статті полягає у висвітленні принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Принципи – це першооснови, центральні поняття предмета, процесу, діяльності. Принципи права – це основоположні начала, що визначають зміст і напрями правового регулювання загалом і кожної галузі зокрема. Стратегією сталого розвитку «Україна – 2020», що визначає мету, вектори руху, першочергові пріоритети та індикатори належних соціально-економічних, організаційних, політико-правових умов становлення та розвитку України, передбачається реформування податкової системи задля розвитку національної економіки. Головними напрямками реалізації податкової реформи є перехід від наглядово-каральної функції контролюючих органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків та не має на меті наповнення бюджету шляхом фінансових (штрафних) санкцій та переоплат [2]. Водночас розвиток економіки потребує визначення єдиних та зрозумілих, а головне, сталих принципів оподаткування та, відповідно, принципів податкового законодавства. Між тим проблема останніх є предметом уваги дослідників, які представляють різні сфери суспільства. Насамперед це обумовлено тим, що податок розглядається як економічна, правова, соціальна, політична категорія, за допомогою якої задовольняються суспільні публічні потреби. При цьому для забезпечення належної алгоритмізації таких потреб на нормативному рівні повинні впроваджуватися керівні засади найвищої міри імперативності, які б систематизували та впорядковували податкові відносини з урахуванням своєї основоположності та логічно зумовленої конститутивності. Такими свого роду алгоритмізаторами є принципи податкового законодавства, які отримують свою безпосередню формалізацію в межах приписів ст. 4 Податкового кодексу України [3, с. 156], з аналізу означення та конструювання яких вбачається певна специфіка, притаманна назві відповідної статті Податкового кодексу України.

Так, законодавець закріпив замість звичної для означення вихідних положень права терміносполуки «принципи податкового законодавства» поняття «основні засади податкового законодавства». Такий підхід можна пояснити тим, що в межах положень ст. 4 Податкового кодексу України, крім принципів податкового законодавства, своє закріплення отримали положення вихідного характеру, які наділені найвищою мірою імперативності, проте внаслідок неможливості їх концентрованого та лаконічного детермінування вони були викладені в межах поширювальних положень. Отже, у контексті ст. 4 Податкового кодексу України категорія «засади» є ширшою за своїм змістовим наповненням, ніж поняття «принципи». Слово «засада», очевидно, застосоване законодавцем для того, щоб охопити як прямо закріплені принципи, так звані поіменовані, тобто чітко окреслені й формалізовані в належній лаконічній формі (п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України), так і непрямо закріплені принципи, або «непоіменовані/приховані» (п. п 4.2–4.5 ст. 4 Податкового кодексу України). Зазначене підкреслює, що як система основних засад податкового законодавства, так і виокремлені з неї принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства не

є остаточною, завершеною, вичерпною конструкцією, а з огляду на розвиток суспільних відносин потребують відповідного визначення та змістовного наповнення.

До цього часу в юридичній науці не сформувався єдиної позиції щодо існування такого виду юридичної відповідальності, як фінансова, між тим очевидною є та обставина, що остання у всіх суттєвих моментах базується на принципах, характерних для юридичної відповідальності. Так, у правовій теорії можна зустріти такий перелік засад юридичної відповідальності: законність, обґрунтованість, доцільність, невідворотність, своєчасність, справедливість [4, с. 101]. Названі принципи З.М. Будько вважає характерними для фінансово-правової відповідальності за вчинення податкових правопорушень [5].

При цьому О.В. Муконін доповнює зазначений перелік принципом правової захищеності суб'єктів економічних відносин. Розкриваючи сутність цього принципу, вчений вважає, що органи державного управління мають будувати свої відносини з підприємцями, не втручаючись у їх господарську діяльність, а лише здійснюючи контроль у межах та порядку, передбачених нормативно-правовими актами [6, с. 217].

О.І. Баїк зауважує, що до принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, окрім зазначених вище, необхідно віднести неприпустимість подвоєння відповідальності та принцип індивідуалізації особи [7, с. 38]. Крім того, з аналізу наукових досліджень ученої вбачається, що перелік принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є невичерпним.

Водночас Ю.В. Оніщик основну увагу зосереджує на принципі презумпції невинуватості. Правова позиція вченого ґрунтується на тому, що принцип презумпції невинуватості є ключовим для всіх видів юридичної відповідальності, отже, останній має бути властивий фінансовій відповідальності [8, с. 67]. На наш погляд, до зазначеного підходу необхідно підходити з обережністю, адже принципи юридичної відповідальності загалом, як і принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства зокрема, необхідно розглядати як системи, де кожен з елементів, що до них входить, взаємодіє між собою, тлумачиться і реалізовується з урахуванням інших основоположних ідей.

Як бачимо, у поглядах авторів на перелік принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства спостерігаються деякі розбіжності.

Не претендуючи на вичерпне визначення системи принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, можливим є висвітлення загальних та спеціальних принципів фінансової відповідальності для цих правовідносин.

До загальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства можна віднести принципи законності, справедливості, своєчасності, доцільності, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства або притягнення до відповідальності, презумпції правомірності рішень платника податку, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

До спеціальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства належать принцип співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та інших видів юридичної відповідальності, принцип відмежування фінансової санкції від фінансового обов'язку, принцип ретроактивності фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, принцип відповідальності на вину.

Охарактеризуємо проблемні питання застосування спеціальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, адже загальні принципи неодноразово були предметом розгляду науковців у зазначеній сфері.

За загальним правилом принцип співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства з іншими видами юридичної відповідальності полягає у можливості застосування до платників податків інших видів відповідальності, окрім фінансової.

При цьому, відповідно до ст. 61 Конституції України, ніхто не може бути притягнутий до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [9].

Водночас, згідно зі ст. 111 ПК України, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності, як фінансова, адміністративна, кримінальна.

Принцип співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства з іншими видами юридичної відповідальності знаходить свою безпосередню формалізацію у п. 112.1 ст. 112 ПК України та полягає у тому, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє останніх за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності [10].

З процитованих положень чинного законодавства вбачається, що не виключена ситуація, за якої у разі вчинення одного правопорушення платник податків притягується до декількох видів відповідальності.

Таким чином, у контексті принципу співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та інших видів юридичної відповідальності притягнення платника податків до фінансової відповідальності все ж таки не виключає можливості застосування до останніх інших видів відповідальності залежно від характеру вчиненого ними діяння. Однак таку ситуацію навряд чи можна визнати допустимою у контексті практики Європейського суду з прав людини, яка, відповідно до ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV, застосовується національними судами як джерело права [11].

Так, у п. 52 рішення по справі «Остерлунд проти Фінляндії» (заява № 53197/13) фізичну особу спочатку було остаточно визнано винною у податковому шахрайстві (як злочині відповідно до національного законодавства), а згодом підтверджено законність нарахування податку та штрафів [12].

Це було визнано ЄСПЛ неприйнятним з точки зору принципу “non bis in idem” (двічі за одне й те ж правопорушення).

Другим спеціальним принципом фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства можна назвати принцип відмежування фінансової санкції від фінансового обов’язку.

Відповідно до п. 113.2 ст. 113 ПК України, застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених главою 11 ПК України, не звільняє платників податків від обов’язку сплатити до бюджету належні суми податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених ПК України [10]. Із вищезазначеного вбачається, що особливість принципу відмежування фінансової санкції від фінансового обов’язку полягає в тому, що накладення на платників податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за невиконання чи неналежне виконання, покладених на них обов’язків не звільняє останніх від необхідності їх здійснення.

Наприклад, ст. 117 ПК України визначено фінансову відповідальність за порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах [10]. З аналізу цієї норми в контексті принципу, що розглядається, констатуємо, що накладення на платників податків штрафу у розмірах, визначених санкцією розглядуваної статті, не звільняє останніх від обов’язку подати заяви або документи для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, вжити заходів для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, подати виправлені документи для взяття на облік чи внесення змін або вжити заходів для подання без помилок та у повному обсязі відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складання звітності.

Крім того, ще одним прикладом реалізації принципу відмежування фінансової санкції від фінансового обов’язку є відступлення Великої Палати Верховного Суду в Постанові від 1 липня 2020 року по справі № 804/4602/16 від правової позиції, викладеної у Постанові Верховного Суду України від 6 квітня 2004 року № 8/140. Серед іншого суд дійшов висновку, що у разі несвоєчасного або перерахування не в повному обсязі суми податкового зобов’язання з вини банку платника такий платник звільняється від фінансової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені, однак не звільняється від обов’язку сплатити в повному обсязі податкове зобов’язання [13].

Таким чином, звільнення платника податків від відповідальності за порушення строків погашення податкового зобов’язання не свідчить про звільнення від обов’язку виконати податкове зобов’язання.

Іншим спеціальним принципом фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, який не є текстуально закріпленим у ПК України, є принцип ретроактивності.

За загальним правилом зворотна дія нормативно-правового акта у часі (“ex post facto”) – це дія нового нормативно-правового акта на факти та відносини, що мали місце до набуття ним чинності.

При цьому ст. 58 Конституції України гарантує зворотню дію у часі законів, які пом’якшують відповідальність особи [9]. Однак зазначена конституційна норма не має прямої дії стосовно відповідальності юридичних осіб з огляду, зокрема, на абзаци 3 та 4 п. 3 мотивувальної частини та п. 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням НБУ щодо офіційного тлумачення положення ч. 1 ст. 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 9 лютого 1999 року № 1-рп/1999 [14].

У правовій доктрині європейських держав розрізняють два види ретроактивності, а саме формальну (власне ретроактивність) і матеріальну (ретроспективність). Формальна ретроактивність передбачає, що дата вступу в силу закону (всього або окремих його положень) передре моменту набуття ним чинності, тобто дія закону поширюється на правовідносини, що виникли до набуття ним чинності. Матеріальна ретроактивність (ретроспективність), навпаки, передбачає, що закон має миттєву силу, тобто дата вступу в силу та дата набуття чинності законом збігаються, однак він змінює на майбутнє правові наслідки подій, що мали місце до набуття ним чинності [15].

23 травня 2020 року набули чинності положення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року № 466-IX [16].

Між іншого цим законодавчим актом доповнено підрозділ 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України п. 73.

Так, відповідно до змісту п. 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, штрафи за порушення платниками податку на додану вартість граничного строку для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, передбаченого ст. 201 цього Кодексу, за операціями, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість, операціями, що оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою, операціями, що не передбачають надання податкової накладної отримувачу (покупцю), а також податкової накладної, складеної відповідно до п. 198.5 ст. 198 цього Кодексу у разі здійснення операцій, визначених пп. пп. «а»–«г» п. 198.5 ст. 198 цього Кодексу, а також розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної, податкової накладної, складеної відповідно до ст. 199 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної, податкової накладної, складеної відповідно до абзацу одинадцятого п. 201.4 ст. 201 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної, нараховані платникам податків протягом періоду з 1 січня 2017 року до дати набуття чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», строк сплати грошових зобов'язань за якими не настав або грошові зобов'язання за якими неузгоджені (відповідні податкові повідомлення-рішення перебувають у процедурі адміністративного або судового оскарження, а грошові зобов'язання за ними не сплачено) станом на дату набуття чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», застосовуються в розмірі 1% обсягу постачання (без податку на додану вартість), але не більше 510 гривень.

Штрафи, застосовані через відсутність реєстрації протягом граничного строку, передбаченого ст. 201 цього Кодексу, податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних за операціями, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість, операціями, що оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою, операціями, що не передбачають надання податкової накладної отримувачу (покупцю), а також податкової накладної, складеної відповідно до п. 198.5 ст. 198 цього Кодексу у разі здійснення операцій, визначених пп. пп. «а»–«г» п. 198.5 ст. 198 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної, податкової накладної, складеної відповідно до ст. 199 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної, податкової накладної, складеної відповідно до абзацу одинадцятого п. 201.4 ст. 201 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної, нараховані платникам податків протягом періоду з 1 січня 2017 року до дати набуття чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», строк сплати грошових зобов'язань за якими не настав або грошові зобов'язання за якими неузгоджені (відповідні податкові повідомлення-рішення перебувають у процедурі адміністративного або судового оскарження, а грошові зобов'язання за ними не сплачено) станом на дату набуття чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», застосовуються в розмірі 2,5% обсягу постачання (без податку на додану вартість), але не більше 1 700 гривень [10].

Констатуємо, що такий підхід законодавця загалом відповідає принципу «доброго урядування» й «належної адміністрації» з огляду на практику ЄСПЛ.

Так, в п. п. 70, 71 рішення по справі «Рисовський проти України» (заява № 29979/04) ЄСПЛ підкреслює особливу важливість принципу «належного урядування», зазначивши, що цей принцип передбачає, що коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, то державні органи мають діяти вчасно та в належний і якомога послідовний спосіб [17].

Водночас у п. 73 рішення по справі «Москаль проти Польщі» (заява № 10373/05) ЄСПЛ зазначає, що принцип «належного урядування», як правило, не має перешкоджати державним органам виправляти випадкові помилки, навіть ті, причиною яких є їхня власна недбалість [18, с. 200].

За змістом наведеної норми законодавцем, який виявив певні недоліки (непропорційність) у механізмі фінансової відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної, що не надається покупцю товарів, передбачено реалізацію принципу зворотної дії положень п. 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України щодо порядку застосування штрафів за порушення платниками податку на додану вартість порядку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних протягом строку, передбаченого ст. 201 цього Кодексу, за операціями, визначеними таким пунктом, що проявляється в тому, що такі положення поширюють свою дію на всі штрафні санкції, нараховані платникам податків протягом періоду з 1 січня 2017 року до дати набуття чинності Законом № 466-IX, якщо відповідні податкові повідомлення-рішення перебувають у процедурі адміністративного або судового оскарження (без обмеження інстанційності судового розгляду), а грошові зобов'язання за ними не сплачено станом на дату набуття чинності Законом № 466-IX [19].

Таким чином, реалізація принципу ретроактивності фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є виправданою лише в разі поліпшення становища платника податків.

Ще одним спеціальним принципом фінансової відповідальності є нещодавно впроваджений принцип відповідальності за «вину».

Законом № 466-IX визначено, що з 1 січня 2021 року п. 109.1. ст. 109 ПК України має застосовуватись у такій редакції.

«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.

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» [16].

Запроваджений законодавцем принцип відповідальності за «вину», як і сама її незавершена конструкція, під час вчинення податкових правопорушень викликає більше запитань, ніж відповідей.

Так, зокрема, з аналізу тексту Закону № 466-IX випливає, що він не запроваджує як визначення вини, так і її форми. За цих умов у разі відсутності цього поняття в ПК України, відповідно до положень п. 5.3 ст. 5 ПК України [10], вина має використовуватися у значенні, встановленому відповідним профільним законом, яким є Кримінальний кодекс України [20].

Отже, запроваджене визначення в Законі № 466-IX поняття податкового правопорушення передбачає можливість відсутності вини для кваліфікування діяння як правопорушення та, як наслідок, можливість відсутності такої ознаки об'єктивної сторони, як шкода.

Варто зауважити, що зазначене так чи інакше дає підстави для виокремлення й певних методологічних помилок під час визначення умов притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства.

Зокрема, п. 112.1 ст. 112 Закону № 466-IX передбачає, що 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.

До переліку випадків, для яких необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи, додаються випадки, визначені п. 119.3 ст. 119, п. п. 123.2–123.5 ст. 123, п. п. 124.2, 124.3 ст. 124, п. п. 125¹.2–125¹.4 ст. 125¹ ПК України [16].

Таким чином, Закон № 466-IX передбачає можливість життя заходів фінансової відповідальності за відсутності вини в інших випадках, встановлених главою 11 ПК України та не зазначених п. 112.1 ст. 112 Закону № 466-IX.

Ще більшої незрозумілості під час майбутньої реалізації принципу відповідальності за «вину» вносить п. 112.2 ст. 112 Закону № 466-IX, за яким 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 [16]. Отже, за «моделлю» Закону № 466-IX особа вважається винною, якщо не дотримується відповідних правил та норм ПК України. Проте такий підхід не відповідає як визначенню вини за КК України [20], так і наявності об'єктивної сторони податкового правопорушення, оскільки не пов'язує визнання факту правопорушення й вини платника з наявністю чи можливістю настання суспільно небезпечних наслідків/шкоди від його діяння. Крім того, для реалізації цієї норми не розробленими є критерії визначення вини суб'єкта правопорушення та порядок її встановлення контролюючими органами.

Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Системний аналіз податкового законодавства та наукових джерел свідчить про недостатнє дослідження проблеми принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства.

Наведене нами розмежування принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства на загальні та спеціальні не є вичерпним та безперечним. Однак з урахуванням специфіки податкових правовідносин до загальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства відносимо принципи законності, справедливості, своєчасності, доцільності, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства/притягнення до відповідальності та презумпції правомірності рішень платника податку.

До спеціальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства належать принцип співвідношення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та інших видів юридичної відповідальності, принцип відмежування фінансової санкції від фінансового обов'язку, принцип ретроактивності фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, принцип відповідальності на вину.

У статті ми не торкалися розкриття змісту загальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, проте підкреслюємо таке співвідношення: спеціальні принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства мають ґрунтуватися на загальних принципах фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, а останні – на принципах юридичної відповідальності.

Вирішення проблемних питань правозастосування спеціальних принципів фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства залишається перспективним завданням національної правової системи, яке потребує подальшого дослідження.

Список використаних джерел:

1. Україна змінила позиції у світовому рейтингу зі сплати податків. *Слово і діло*. URL: <https://ru.slovoidilo.ua/2019/11/26/novost/jekonomika/ukraina-izmenila-pozicii-mirovom-rejtinge-uplate-nalogov> (дата звернення: 10.09.2020).
2. Про стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> (дата звернення: 10.09.2020).
3. Браславський Р.Г. Система принципів податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 9. С. 156–159.
4. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підручник / пер. з рос. Харків: Консум, 2001. 656 с.
5. Будицький З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2005. 18 с.
6. Мукоїн О.В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3 (15). С. 216–220.
7. Байк О.И. О финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства Украины. *Norwegian Journal of development of the International Science*. 2017. № 8. Vol. 3. P. 34–40.
8. Оніщук Ю.В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2015. № 1 (3). С. 66–69.
9. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 10.09.2020).
10. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 09.09.2020).
11. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23 лютого 2006 року № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text> (дата звернення: 09.09.2020).
12. Справа «Остерлунд проти Фінляндії» (заява № 53197/13): Рішення Європейського суду з прав людини від 10 лютого 2015 року. URL: http://kmp.ua/wp-content/uploads/2016/03/ECHR_Decision_CASE_OF_%C3%96STERLUND_v._FINLAND.pdf (дата звернення: 08.09.2020).
13. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 1 липня 2020 року по справі № 804/4602/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/90228193> (дата звернення: 08.09.2020).
14. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України стосовно офіційного тлумачення положення ч. 1 ст. 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99. *Офіційний вісник України*. 1999. № 7. Ст. 255.
15. Hans Gribnau Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study. URL: <http://www.utrechtlawreview.org/index.php/ulr/article/view/227/222> (дата звернення: 08.09.2020).
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 09.09.2020).
17. Справа «Рисовський проти України» (заява № 29979/04) (заява № 53197/13): Рішення Європейського суду з прав людини від 20 жовтня 2011 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854#Text (дата звернення: 08.09.2020).
18. Вибрані рішення Європейського суду з прав людини щодо України – 2011. Ч. 2 / упоряд. Є.Ю. Захаров. Харків: Права людини, 2017. 404 с.
19. Постанова Верховного Суду від 29 липня 2020 року по справі № 440/813/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/90755107> (дата звернення: 08.09.2020).
20. Кримінальний кодекс України: Закон України від 29 червня 2001 року № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 09.09.2020).