

А. Манукян,

аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ: ПОМ'ЯКШУЮЧІ ТА ОБТЯЖУЮЧІ ОБСТАВИНИ

Насамперед потрібно зауважити, що відповідальність за податкові правопорушення має комплексний характер. Такий підхід обумовлюється тим, що платника податків, який допустив податкові правопорушення можна притягнути до:

- 1) фінансової;
- 2) адміністративної;
- 3) кримінальної відповідальності.

Загальні положення про відповідальність платника податків за податкові правопорушення визначається приписами Глави 11 («Відповідальність») Податкового кодексу України. В аспекті комплексного інституту відповідальності платника податків ключовим є той момент, що він зазнавав суттєвих трансформацій з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16 січня 2020 р. [1]. Саме тоді в податковому законодавстві вперше і з'явилося поняття обтяжуючих та пом'якшуючих відповідальність платника податків обставин.

Не тільки новизна нормативних положень, що визначають обтяження та пом'якшення юридичної відповідальності за допущені платником податків податкові правопорушення актуалізує досліджувану проблематику. Важливим також є недостатнє теоретичне опрацювання питань, що пов'язані з юридичною відповідальністю за податкові правопорушення,

загалом. Таким чином, ми можемо виокремити два аспекти, які обумовлюють актуальність досліджуваної теми:

1) по-перше, відсутність системних доктринальних досліджень присвячених проблемі юридичної відповідальності платника податків загалом;

2) по-друге, відсутність висвітлення тематики пом'якшуючих/обтяжуючих відповідальність платника податків обставин.

Через предметну орієнтованість проваджуваного дослідження зосередимо свою увагу саме на пом'якшуючих та обтяжуючих відповідальність платника податків обставинах в контексті притягнення його до фінансової відповідальності.

У першу чергу, слід відмітити, що наявність обтяжуючих фінансову відповідальність обставин виявити не так вже і просто. Вони певним чином приховані у пп. 4 пп. 58.1.2 п. 58.1 ст. 58 Податкового кодексу України, де зазначається, що у податковому повідомленні-рішенні, у разі наявності таких даних, повинні зазначатися інформація «щодо наявності обставин, які відповідно до цього Кодексу пом'якшують, обтяжують або звільняють від фінансової відповідальності» [2].

Що специфічно так це те, що виключно у відповідній нормі отримало своє закріплення положення про обтяжуючі обставини. Жоден інший припис Податкового кодексу України не містить поняття «обтяжуючі обставини». Ускладнює ситуацію



ще й те, що відсутня яка-небудь конкретизація з приводу переліку відповідних обтяжуючих обставин. Це все ускладнює податкове правозастосування та робить правило про обтяжуючі обставини абсолютно невизначеним. Відповідно, під питанням залишається дотримання вимог принципу правової визначеності, що є складовою частиною принципу верховенства права. Без конкретного регулятивного механізму положення про обтяжуючі обставини, фактично, є мертвою нормою. Такого роду підхід обумовлюється його абсолютною непридатністю для правозастосування. Нормативний припис може належним чином функціонувати тільки за умов наявності системного регулювання.

Сама ж згадка про положення, без його послідовного оформлення та формалізації злагодженого регулятивного механізму, не може забезпечити послідовне правозастосування. Таким чином ми повинні резюмувати, що залишається незрозумілим для чого взагалі було закріплювати у Податковому кодексі України поняття «обтяжуючих обставин»? Поточна ситуація принаймні порушує вимоги правил нормотворчої техніки. Аналогічну позицію з цього питання займає й М.П. Кучерявенко який послідовно резюмує, що закріплення в Податковому кодексі України поняття обтяжуючі обставини не має ніякого юридичного сенсу [3].

Трохи інша ситуація з обставинами, що пом'якшують фінансову відповідальність платника податків. Так, окрім згадки про такі обставини в рамках приписів пп. 4 пп. 58.1.2 п. 58.1 ст. 58 Податкового кодексу України, вони отримують своє системне закріплення ще і в статті 112¹ Податкового кодексу України («Обставини, що пом'якшують відповідальність особи»). До обставин, які пом'якшують фінансову відповідальність особи за вчинення податкових правопорушень належать:

– вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність (пп. 112¹.1.1 п. 112¹.1 ст. 112¹ Податкового кодексу України);

– вчинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин (пп. 112¹.1.2 п. 112¹.1 ст. 112¹ Податкового кодексу України);

– самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення (пп. 112¹.1.3 п. 112¹.1 ст. 112¹ Податкового кодексу України).

З аналізу вищезазначених обставин вбачається, що вони можуть бути класифіковані на дві категорії:

1) обставини, що зумовлюються активною діяльністю третіх осіб;

2) обставини, що пов'язані з активною поведінкою платника податків.

У першому випадку йдеться про вчинення правопорушення під примусом або ж у зв'язку із тяжкими сімейними обставинами. Що стосується тяжких сімейних обставин, то тут можна поставити під сумнів той аспект, що вони обумовлюються діями третіх осіб, адже в окремих випадках і сам платник податків може призводити до настання таких обставин. У той же самий час, ми проводимо поділ пом'якшуючих обставин основуючись на конкретних юридично-значимих діях, а не на специфіці соціальної взаємодії та особистого життя платника податків. Коли ж мова йде про другу категорію обставин, то вона виявляється в активній поведінці платника податків, що пов'язана із самостійним повідомленням контролюючого органу про допущене платником податків податкове правопорушення.

Важливо зазначити, що вищевказаний перелік пом'якшуючих обставин не є вичерпним. Контролюючий орган може визначити як пом'якшуючі й інші обставини, що не прямо закріплені в податковому законодавстві (п. 112¹.2 ст. 112¹ Податкового кодексу України). Відповідна



норма дає підстави контролюючому органу для доволі широкого розсуду. При цьому владний суб'єкт податкових відносин в жодному випадку не повинен керуватися суб'єктивним негативним розсудом в рамках діяльності з оцінки конкретної обставини. Відкритий перелік пом'якшуючих обставин та сама їх змістовна природа обумовлює їх підвищено-оціночний характер.

Загалом потрібно відмітити, що наявність оціночних понять в імперативних за методом правового регулювання галузях (підгалузях) права не є бажаною. Це не в останню чергу обумовлюється тим, що в тих сферах суспільного життя де діє спеціально-дозвільний режим правового регулювання суб'єкти правозастосування повинні бути в найвищій мірі впевнені в правових наслідках своєї поведінки. Що ж стосується оціночних понять, то вони в певній мірі привносять правову невизначеність у загальний алгоритм розвитку суспільних відносин. Так, безумовно, владний суб'єкт у процесі прийняття ним рішень повинен керуватися загальними та спеціально-галузевими принципами права, використовувати надані йому повноваження у відповідності до цілей наділення його такими повноваженнями тощо.

Однак, це не означає, що в окремих випадках не може мати місце прояв певних девіацій. Мова йде про негативний розсуд владного суб'єкта, який всупереч цілям правового регулювання та принципам права, «прикриваючись» правом дискреції порушує права та інтереси платника податків. У нашому випадку такого роду прояв негативного розсуду може мати місце, зокрема, тоді коли контролюючий орган розцінюватиме обставину яка об'єктивно є пом'якшуючою як таку, що не пом'якшує відповідальність платника податків.

Надалі пропонуємо розглянути кожну із відповідних пом'якшуючих обставин більш системно й детально.

I. Погроза (примус) або матеріальна (службова) залежність.

Відповідна пом'якшуюча обставина передбачена положеннями пп. 112¹.1.1 п. 112¹.1 ст. 112¹ Податкового кодексу України. Із системного аналізу даного нормативного положення вбачається, що воно, фактично, складається із наступних інтегративних складників:

1) вчинення діяння під погрозою або примусом;

2) вчинення діяння у зв'язку з матеріально, службовою або іншою формою залежності.

У першому випадку йдеться про прямі насильницькі дії з боку третіх осіб, що отримують свій вияв у погрозі та примусі. Мета таких погроз та примусу – спонукати платника податків до вчинення податкового правопорушення. Що ж стосується другої обставини то вона також інтегрує в собі низку складових частин:

1) вчинення податкового правопорушення через матеріальну залежність;

2) вчинення діяння у зв'язку із службовою залежністю;

3) вчинення діяння через іншу залежність.

Відповідно ключовою, специфікуючою дану обставину рисою є той аспект, що вона також містить елемент відносної оціночності, так як передбачає відкритий перелік залежностей, що обумовили вчинення платником податків тих чи інших податкових правопорушень. Таким чином ми можемо дійти до висновку про можливість прояву розсуду контролюючим органом і в контексті досліджуваної обставини.

Складноструктурованість досліджуваної пом'якшуючої обставини вказує на її комплексний характер, адже вона змістовно включає в себе дві самостійні обставини. При чому кожна із таких обставин також має свої внутрішні елементи. Комплексність структурування юридичних складів не можна назвати нетиповим



явищем для сфери податково-правового регулювання. Однак закріплення цілої низки оціночних понять та конструкцій ставить під сумнів належність застосування таких обставин на практиці. Більше того, поточна ситуація з відповідним нормативним регулюванням обумовлює виникнення корупційних ризиків, що привносить суттєвий елемент деструкції у розвиток податкових відносин.

II. Збіг тяжких особистих чи сімейних обставин. Дана пом'якшуюча обставина отримала свою формалізацію в рамках приписів пп. 112¹.1.2 п. 112¹.1 ст. 112¹ Податкового кодексу України. За своєю структурою відповідна обставина також є комплексною, адже включає два самостійні елементи:

- 1) тяжкі особисті обставини;
- 2) тяжкі сімейні обставини.

Незважаючи на дві складові, ми не можемо говорити про їх розрізнений характер. Такий підхід обумовлюється тим, що всі вони пов'язані з особистісним становищем платника податків. Безумовно, досліджувана обставина характеризується підвищеною мірою оцінності. Це своєю чергою приводить до того, що потенційно може виникнути пом'якшуюча обставина, яка не буде розцінена такою самим контролюючим органом. Водночас існує малоімовірний ризик того, що платник податків може спробувати зловживати посиленням на відповідну обставину. Втім контролюючий орган завжди може застосувати ультимативний інструмент нівелювання такого зловживання – власний розсуд. Фактично, контролюючий орган наділений широкими можливостями розсуду в контексті застосування пом'якшуючих обставин.

III. Самостійне повідомлення платником податків. Відповідна обставина передбачена положеннями пп. 112¹.1.3 п. 112¹.1 ст. 112¹ Податкового кодексу України. На відміну від попередньо проаналізованих пом'якшуючих обставин, вона поля-

гає у конкретній активній поведінці платника податків. Саме така вольова та цілеспрямована поведінка платника податків обумовлює настання обставини, що пом'якшує відповідальність платника податків. Важливою рисою даної обставини є те, що вона у великій мірі стосується саме добросовісного та сумлінного платника податків, який прагне до виваженої та послідовної взаємодії з контролюючим органом.

Отже, ситуація з пом'якшувачами та обтяжуючими фінансову відповідальність платника податків не є однозначною. По-перше, поняття «обтяжуючі обставини» взагалі має доволі умовний характер, адже саме податкове законодавство не передбачає їх переліку, а той аспект, що вони погіршують становище платника податків обмежує дискрецію контролюючого органу в розрізі формулювання таких обставин. По-друге, відкритий перелік пом'якшувачих обставини та підвищена міра оціночності окремих із них, обумовлює суттєві ризики для цілей послідовного податкового правозастосування.

Стаття присвячена висвітленню питання інституту відповідальності за податкові правопорушення. Автором було досліджено пом'якшуючі та обтяжуючі обставини під час притягнення платника податків до фінансової відповідальності. Автор наголошує, що відповідальність за податкові правопорушення має комплексний характер, зокрема через те, що платника податків, який допустив податкові правопорушення можна притягнути до фінансової; адміністративної; кримінальної відповідальності. Було виокремлено два аспекти, які обумовлюють актуальність досліджуваної теми, а саме відсутність системних доктринальних досліджень присвячених проблемі юридичної відповідальності



платника податків загалом та відсутність висвітлення тематики пом'якшуючих/обтяжуючих відповідальність платника податків обставин. Автор зазначає, що відсутність конкретизації щодо переліку відповідних обтяжуючих обставин ускладнює податкове правозастосування та робить правило про обтяжуючі обставини абсолютно невизначеним. Було здійснено ґрунтовний аналіз обставин, які пом'якшують фінансову відповідальність особи за вчинення податкових правопорушень. Автор відмітив, що вони можуть бути класифіковані на дві категорії: обставини, що обумовлюються активною діяльністю третіх осіб та обставини, що пов'язані з активною поведінкою платника податків. Зазначений перелік пом'якшуючих обставин не є вичерпним. Контролюючий орган може визначити як пом'якшуючі й інші обставини, що не прямо закріплені в податковому законодавстві. Автор резюмує, що відкритий перелік пом'якшуючих обставин та сама їх змістовна природа обумовлює їх підвищено-оціночний характер. Автором було більш системно та детально розглянуто кожну із відповідних пом'якшуючих обставин. Поняття «обтяжуючі обставини» має доволі умовний характер, адже саме податкове законодавство не передбачає їх переліку, а той аспект, що вони погіршують становище платника податків обмежує дискрецію контролюючого органу в розрізі формулювання таких обставин. Автор наголошує, що ситуація з пом'якшуючими та обтяжуючими фінансову відповідальність платника податків не є однозначною.

Ключові слова: податкові правопорушення, відповідальність, платник податків, пом'якшуючі та обтяжуючі обставини.

Manukyan A. Taxpayer's responsibility: exciting and aggravating circumstances

The article is devoted to the issue of the institution of liability for tax offenses. The author explored mitigating and aggravating circumstances in bringing a taxpayer to financial responsibility. The author emphasizes that the responsibility for tax offenses is complex because the taxpayer who committed tax offenses can be prosecuted for financial; administrative; criminal liability. Two aspects were identified that determine the relevance of the research topic, namely the lack of systematic doctrinal studies on the problem of legal liability of the taxpayer in general and the lack of coverage of mitigating / aggravating circumstances of the taxpayer. The author notes that the lack of specification on the list of relevant aggravating circumstances complicates tax enforcement and makes the rule on aggravating circumstances completely uncertain. A thorough analysis was made of the circumstances that mitigate a person's financial liability for tax offenses. The author noted that they can be classified into two categories: circumstances due to the active activities of third parties and circumstances related to the active behavior of the taxpayer. This list of mitigating circumstances is not exhaustive. The controlling body may define as mitigating and other circumstances that are not directly stipulated in the tax legislation. The author summarizes that the open list of mitigating circumstances and their very substantive nature determines their high-value nature. Each of the relevant mitigating circumstances was considered more systematically and in detail by the author. The concept of "aggravating circumstances" is quite conditional because the tax legislation does not



provide a list of them, and the aspect that they worsen the position of the taxpayer limits the discretion of the supervisory authority in terms of formulating such circumstances. The author emphasizes that the situation with mitigating and aggravating financial liability of the taxpayer is not clear.

Key words: tax offenses, liability, taxpayer, mitigating and aggravating circumstances.

Література

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо

вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20/ed20200116> (дата звернення: 05.11.2021).

2. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2361> (дата звернення: 05.11.2021).

3. Кучерявенко М.П. Обставини, що пом'якшують або обтяжують відповідальність платника податків. URL: <https://kucheryavenko.com.ua/obstavynu-shho-pomyakshuyut-ta-obtyazhuyut-vidprovidalnist-platnyka-podatki/> (дата звернення: 05.11.2021).

