

Відповідальність за порушення податкового законодавства: судова практика

№07, 22 лютого 2018



Олексій Палій,
партнер
юридичної компанії IBC LEGAL SERVICES

Головна стаття

Бізнесу: головні новели корпоративного оподаткування

Компетентна думка

Правила гри: сплата прибуткових податків і внесків з фізичних осіб у 2018 році

Податок на додану вартість: що змінилося?

Акцизний податок: знайди 6 відмінностей

Юристу на замітку: єдиний податок і податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Єдиний податок і податок на нерухомість: головне

Відповідальність за порушення податкового законодавства: новації та підводне каміння

Верховний Суд і податкові спори: що нового, що старого?

З урахуванням аналізу змін податкового законодавства України, слід дійти висновку, що правовий режим відповідальності за порушення податкового законодавства, який діяв в 2017 році, залишається незмінним і у 2018 році.

Аналіз практики Вищого адміністративного суду України свідчить про те, що однією з основних категорій справ залишаються спори про застосування відповідальності за порушення податкового законодавства в разі фактичної відсутності господарської операції, у межах якої було сформовано податковий кредит і витрати господарської діяльності, або в разі порушень в оформленні первинних документів.

Узагальнюючи висновки Вищого адміністративного суду України з цієї категорії спорів, можна зазначити, що за наявності доказів реальності господарської операції до платника податку не можуть бути застосовані заходи відповідальності за порушення його контрагентом вимог податкового законодавства, за умов, що платник податків не знав і не міг знати про такі порушення.

Зокрема, в ухвалі Вищого адміністративного суду України від 20 вересня 2017 року у справі № 2а-12861/12/2670 зазначено, що невиконання обов'язку щодо належного підписання первинного документа, складеного однією особою і переданого іншій особі (зокрема податкової накладної), може позбавляти цю накладну статусу первинного документа або в разі обізнаності контрагента з відсутністю повноважень щодо складання такого документа, або в разі фактичної відсутності господарської операції.

При цьому відсутність об'єктивної змоги переконатися в недостовірності первинного документа чи окремих його реквізитів (підпису, прізвища особи, яка здійснює операцію, тощо)

під час його отримання чи протягом найближчого часу виключає притягнення до відповідальності особи, яка використала такий документ у податковому обліку.

У такому разі дані податкового обліку можуть бути визнані необґрунтованими, якщо платник податків діяв без належного рівня обачності та обережності та знав або повинен і міг знати про порушення, допущені контрагентом, і був залучений до таких порушень, або знав про дефекти в правовому статусі таких контрагентів (відсутність реєстрації їх як платник ПДВ, відсутність у відповідних посадових осіб чи інших представників контрагента повноважень на складання первинних, розрахункових документів, податкових накладних тощо).

Обставини фіктивності та інших недоліків правового статусу контрагентів платника податків, а так само щодо невиконання ними своїх податкових обов'язків підлягають оцінці у сукупності з іншими доказами, що свідчать про нереальність господарської операції або відсутність її економічного змісту.

При цьому Вищий адміністративний суд України неодноразово наголошував у своїх рішеннях на застосуванні практики Європейського суду з прав людини в аспекті неможливості необґрунтованого позбавлення платника податків податкової вигоди та застосування до нього відповідальності за порушення, вчинені контрагентом.

Зокрема, в ухвалі Вищого адміністративного суду України від 21 березня 2017 року у справі № 826/21457/15 зазначено, що положення ПК України не встановлюють залежності права платника податків на включення до податкового кредиту сум, які не віднесені іншим суб'єктом до складу своїх податкових зобов'язань.

Ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод кожному гарантує право на мирне володіння своїм майном. Незаконне позбавлення суб'єкта господарювання права на отримання податкової вигоди (у тому числі податкового кредиту) розглядається як позбавлення власності в розумінні Конвенції та підлягає обов'язковому захисту, що збігається з позицією в рішеннях Європейського суду з прав людини в справах "Інтерсплав проти України", "Булвес АД проти Болгарії", "Бізнес Супорт Центр проти Болгарії".

Також існують випадки застосування відповідальності за порушення податкового законодавства в разі відсутності фактичної недоїмки чи недоплати податків, внаслідок застосування формального підходу контролюючими органами в тлумаченні норм законодавства, спрямованого на збільшення надходжень до бюджету.

Зокрема, згідно з ухвалами Вищого адміністративного суду України від 31 травня 2017 року № 815/821/16, від 5 квітня 2017 року № 810/6065/13-а зазначено, що за наявності у платника податків надміру сплачених сум відповідного податку сплата грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з такого податку відбувається за рахунок переплати без заяви платника. Тому в разі невчинення податковим органом дій щодо автоматичного зарахування наявної переплати з податку на прибуток у рахунок сплати авансового внеску з податку на прибуток платник податків не повинен зазнавати негативних наслідків у вигляді нарахованих штрафів за несвоєчасну сплату авансового внеску з податку на прибуток.

У цій категорії справ суди звертаються до практики Європейського суду з прав людини у рішенні від 20 жовтня 2011 року "Рисовський проти України", в якому суд підкреслив особливу важливість принципу "належного урядування". Він передбачає, що в разі коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб.

Зокрема, на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість та ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок і сприятимуть юридичній визначеності в цивільних правовідносинах, які зачіпають майнові інтереси. Згідно з п. 71 вказаного рішення державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або

уникати виконання своїх обов'язків. Ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися за рахунок осіб, яких вони стосуються.

Продовжуючи аналіз актуальної судової практики Європейського суду з прав людини в аспекті відповідальності за порушення податкового законодавства, слід прокоментувати справу Йоганнессона та інших проти Ісландії, в рішенні у якій від 18 травня 2017 року суд зробив висновок, який розкриває зміст конституційного принципу неможливості притягнення до відповідальності одного виду двічі.

У ПК України (Глава 11), КУпАП (ст. ст. 163², 163⁴, 163¹², 164¹, 164²) та Кримінальному кодексі України (статті 212, 212¹) існують статті, які визначають порядок притягнення до фінансової, кримінальної й адміністративної відповідальності за вчинення порушень податкового законодавства, а в практиці є непоодинокі випадки застосування щонайменше двох (кримінальна та фінансова) видів відповідальності в разі вчинення одного і того самого порушення.

Якщо звернутись до найсвіжішої судової практики Європейського суду з прав людини в аспекті відповідальності за податкові правопорушення, це вказане вище рішення у справі Йоганнессона та інших проти Ісландії (заява № 22007/11), в якому суд констатував порушення ст. 4 Протоколу № 7 до Конвенції про захист прав і основоположних свобод людини (право не бути двічі судимим і покараним).

Заявники поскаржились, що їх двічі притягнуто до відповідальності за те саме діяння щодо порушень під час складання податкових декларацій для нарахування податків: по-перше, шляхом нарахування додаткових зобов'язань, по-друге, у вигляді засудження у кримінальній справі за вчинення тяжких податкових правопорушень. Суд підтримав скарги, встановивши, що скажників було двічі притягнуто до відповідальності та покарано за вчинення одного і того самого правопорушення.

Зокрема, це було обґрунтовано тим, що обидві справи мали "кримінальну" природу; вони були засновані на одних і тих самих фактах; вони не були належним чином об'єднані, щоб можна було дійти висновку про те, що органи влади уникали дублювання проваджень. І хоча ст. 4 Протоколу № 7 до Конвенції про захист прав і основоположних свобод людини не виключає порушення кримінального й адміністративного проваджень щодо однієї і тієї самої протиправної поведінки, обидва повинні мати тісний зв'язок по суті справ та в часі з метою уникнення дублювання.

Інакше кажучи, такі провадження повинні бути поєднані й інтегровані таким чином, щоб становити єдине ціле.

На наш погляд, це рішення повинне справити вплив на процеси правозастосування та нормотворення в нашій державі у майбутньому, оскільки необхідні норми та практика об'єднання справ про застосування фінансових санкцій та кримінальної відповідальності в Україні на сьогодні відсутні.

© ТОВ "ІАЦ "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2018

У разі цитування або іншого використання матеріалів, розміщених у цьому продукті ЛІГА:ЗАКОН, посилання на ЛІГА:ЗАКОН обов'язкове.

Повне або часткове відтворення чи тиражування будь-яким способом цих матеріалів без письмового дозволу ТОВ "ЛІГА ЗАКОН" заборонено.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2019

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2019