

Сфери практики

Аналітична рубрика



Практика кримінального права

Як повернути втрачене?
Особливості повернення майна,
вилученого під час обшуку

стор. 14



Колонка In-house

Інхаус VS контролюючі органи:
реалії 2020

стор. 30



Без вини винуваті

Очікувані проблеми застосування ч. 2 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод під час визначення винуватості за правилами Законопроекту №1210

Податкові штрафи = кримінальні санкції

Україна є учасником Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі — Конвенція). Згідно зі ст. 9 Конституції України, чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана ВРУ, є частиною національного законодавства, тобто Конвенція підлягає застосуванню в Україні як складова частина національного законодавства.

При цьому, відповідно до ч. 1 ст. 17 Закону України «Про ви-

конання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» (далі — ЄСПЛ), суди у процесі розгляду справ застосовують Конвенцію та практику Суду як джерело права. Це було імперативно відображено у ч. 1 та ч. 2 ст. 6 Кодексу адміністративного судочинства України (далі — КАСУ): «Суд застосовує принцип верховенства права, враховуючи судову практику Європейського суду з прав людини». Тобто належне врахування практики ЄСПЛ — це питання за-

безпечення принципу верховенства права, закріпленого ст. 8 Конституції України.

ЄСПЛ була напрацьована стала практика, згідно з якою застосування санкцій карального та попереджувального характеру, в тому числі в податковій сфері, розглядається для цілей Конвенції як притягнення до кримінальної відповідальності. Зокрема, ЄСПЛ визначені так звані «критерії Енгеля», про які ми неодноразово писали (наприклад, інформаційні листи «Кримінальна

відповідальність за Податковим кодексом», «Критерії Енгеля» в українській практиці як показник підвищення рівня судочинства» та інші на нашому КМ Порталі), які зводяться до того, що якщо санкції є відчутними та мають більше каральний характер (не спрямовані на відшкодування завданої шкоди), то їх застосування слід вважати притягненням до кримінальної відповідальності для цілей Конвенції.

Продовження на стор. 16

Без вини винуваті

Очікувані проблеми застосування ч. 2 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод під час визначення винуватості за правилами Законопроекту №1210



Антоніна ГОРОДЕЦЬКА,
старший радник КМ Партнери

Закінчення. Початок на стор. 9

На підставі аналізу природи податкових штрафів ЄСПЛ дійшов висновку, що оскільки такі штрафи застосовуються до необмеженого кола платників податків (другий критерій) та мають за мету покарати платника (частково третій критерій), то податкові штрафи слід вважати «кримінальними» для цілей Конвенції.

Насправді, кваліфікація податкових санкцій як кримінальних не така вже й незвичайна для українського права. Податкові санкції застосовуються зазвичай у вигляді грошових штрафів. Основний вид санкцій за ст. 212 Кримінального кодексу України (далі — ККУ) — також грошові штрафи. Податкові санкції застосовуються до платників, якими можуть бути як фізичні, так і юридичні особи. Відповідно до ККУ, санкції так само можуть застосовуватися як до фізичних, так і до юридичних осіб (наприклад, за ст. 209). Отже, немає нічого незвичайного у кваліфікації відповідних санкцій стосовно Податкового кодексу України як кримінальної відповідальності.

Податкові штрафи виключно за наявності вини

Для покарання платника податковими штрафами застосуванню підлягають приписи ч. 2 ст. 6 Конвенції, якою закріплено, що кожен вважається невинуватим, доки його вину не буде доведено в законному порядку. Презумпція невинуватості закріплена також в основному законі у ст. 62 Конституції України, відповідно до якої особа вважається невинуватою і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку.

Тож доведеність вини платника податків у встановленому законом порядку є обов'язковою умовою застосування санкцій за податковим законодавством, які відповідно до практики ЄСПЛ розглядаються як притягнення до кримінальної відповідальності. Суди все частіше застосовують такий підхід (свіжим прикладом є витяг з нещодавнього рішення суду про неправомірність застосування санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних з ПДВ, які не надаються покупцям).

Що запроваджує Законопроект №1210

Проект Закону №1210 від 30.08.2019 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі — *Законопроект №1210*), який був прийнятий та 11.02.2020 р. відправлений на підпис Президенту України, закріплює таке визначення податкового правопорушення: «109.1. Податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку...».

Вже на цьому етапі вказане визначення, яке насправді є основоположним для притягнення платника до відповідальності, є таким, що суперечить Конституції України, Конвенції, практиці ЄСПЛ та основним догмам теорії права. Зокрема, п. 109.1 Законопроекту №1210 вже закріплює, що податковим правопорушенням може бути невинувате діяння або винувате діяння.

Однак яким чином діяння, що не містить такої ознаки як вина, може кваліфікуватися як правопорушення? Адже з теорії права відомо, що для кваліфікації правопорушення має бути визначений його склад: суб'єкт, об'єкт (відносини, цінності), об'єктивна сторона (протиправне діяння, його шкідливі наслідки та причинно-наслідковий зв'язок), суб'єктивна сторона (вина у формі умислу або необережності). Це ті «чотири кити», на яких побудована правова система для недопущення безпідставного притягнення до відповідальності та покарання невинуватих осіб.

З наявного тексту Законопроекту №1210 випливає, що він не запроваджує власне визначення вини до ПКУ. За цих умов, у разі застосування поняття «вина» в ПКУ та невизначенні цього поняття в ПКУ, відповідно до положень п. 5.3 ПКУ, «вина» має використовуватися у значенні,

встановленому відповідним профільним законом, яким є ККУ. Таке посилення є логічним з огляду практику ЄСПЛ для цілей Конвенції — розгляд податкових санкцій як кримінальної відповідальності.

Згідно зі ст. 23 ККУ, виною є психологічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої цим Кодексом, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності. При цьому вина по суті нерозривно «прив'язана» до такої

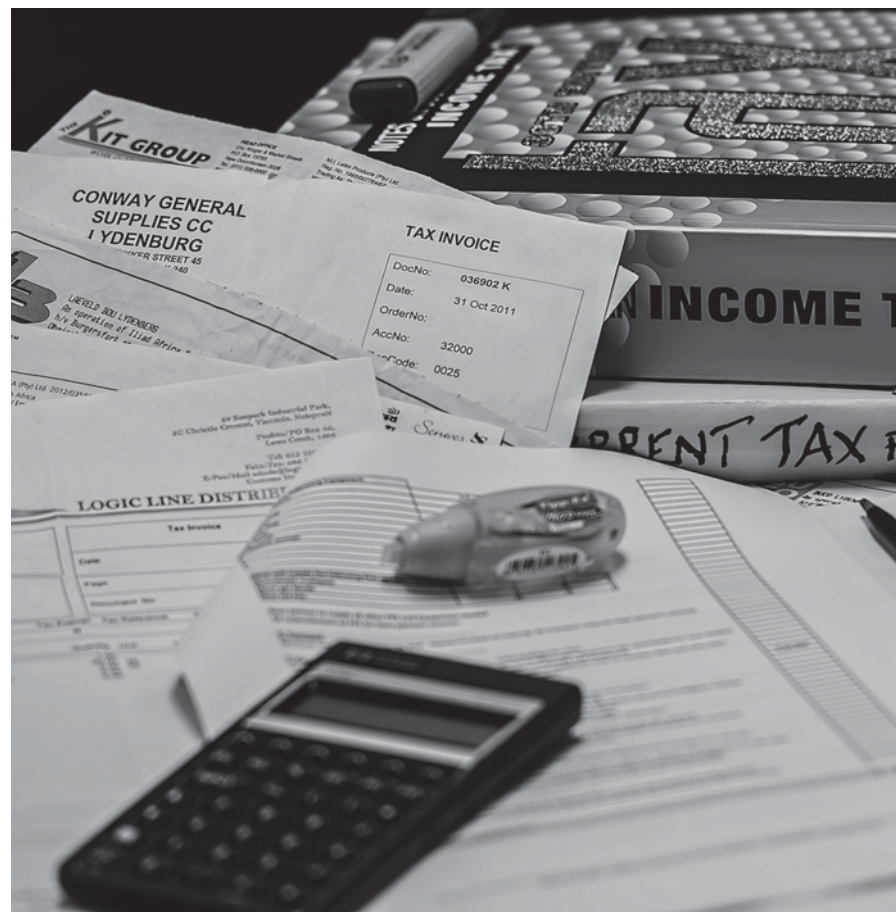
якщо передбачала його суспільно небезпечні наслідки. У ст. 25 ККУ містяться такі види необережності: самовпевненість — якщо особа передбачала можливість настання суспільно небезпечних наслідків; недбалість — якщо особа повинна була і могла передбачити настання суспільно небезпечних наслідків.

Іншими словами, суспільно небезпечні наслідки (що по суті є ознакою об'єктивної сторони правопорушення), а також те, що особа

Доведеність вини у встановленому законом порядку є обов'язковою умовою застосування санкцій за податковим законодавством

ознаки об'єктивної сторони правопорушення як суспільно небезпечні наслідки. Зокрема, у ст. 24 ККУ закріплено, що прямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечні наслідки, а непрямым,

принаймні повинна була розуміти можливість їх настання, вважається необхідними кваліфікаційними ознаками наявності об'єктивної сторони правопорушення та встановлення вини. Адже за аналогією,



наприклад, важливість відповідності критерію наявності наслідків діяння як передумови притягнення до кримінальної відповідальності підкреслюється у ч. 2 ст. 11 ККУ, в якій зазначено: «Не є злочином дія, яка не заподіяла і не могла заподіяти істотної шкоди фізичній чи юридичній особі, суспільству або державі».

Таким чином, визначення в Законопроекті №1210 поняття «податкове правопорушення», що передбачає можливість відсутності вини для кваліфікування діяння як правопорушення, можливість відсутності такої ознаки об'єктивної сторони як шкода, є таким, що суперечить Конституції України, Конвенції, практиці ЄСПЛ та основним догмам теорії права.

Відповідальність за Законопроектом №1210

Зазначене потягло за собою такі ж методологічні помилки при визначенні умов притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства. Зокрема, Закон №1210 передбачає: «112.1. 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 таких випадків входять майже всі визначені законом правопорушення: «109.3. У випадках, визначених ст. 116, п. 117.1, п. 118.1, 118.2, 118.3, п. 119.1, 119.2, ст. 119-1, ст. 120, ст. 120-1, ст. 120-2, ст. 121, ст. 122, п. 123.1, п. 124.1, п. 125.1, ст. 126, п. 127.1 цього Кодексу, особа несе фінансову відповідальність за вчинення податкового правопорушення незалежно від наявності вини».

Тобто Закон №1210 передбачає можливість застосування відповідальності за відсутності вини. Натомість Конвенція не передбачає можливості встановлення винятків національним законодавством. Як підтверджується практикою ЄСПЛ, якщо санкції можуть бути кваліфіковані за критеріями Енгеля як притягнення до кримінальної відповідальності, наявність доведеної вини є обов'язковою умовою можливості притягнення до такої відповідальності, без винятків.

Однак ще гіршим є інше — як Законопроект №1210 підходить до встановлення винуватості платника податків (зауважимо, не поняття вини): «112.2. 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».

Тобто за «моделлю» Законопроекту №1210 особа вважається винною, просто якщо не дотримується відповідних правил чи норм ПКУ. Проте такий підхід не відповідає визначенню вини за ККУ та й взагалі наявності об'єктивної сторони податкового правопорушення, оскільки жодним чином не пов'язує визнання факту правопорушення і вини платника з наявністю чи можливістю суспільно небезпечних наслідків/шкоди від його діяння. Платник податків вважається винним у разі невиконання будь-яких заборон законодавця. Умовний приклад: законодавець встановив, що за недоплату податків у розмірі до 1 грн застосовується штраф у розмірі 10 млн грн. Чи підлягав би такий закон виконанню?

Тобто Законопроект №1210 фактично здійснює протиправну підміну вини на факт простого невиконання вимог законодавства, якщо платник податків потенційно мав можливість їх виконати. Зазначене, до речі, стосується також поняття «податкове правопорушення». Законотворець не може вільно визнавати ті чи інші діяння правопорушеннями, якщо вони не мають таких ознак: суспільна небезпечність, можливість настання негативних наслідків/шкоди.

При цьому суспільно небезпечні наслідки/шкода є визначальною ознакою не тільки для встановлення події податкового правопорушення та вини платника, але й співмірності покарання. Зокрема, ст. 8 Конституції України закріплено, що «в Україні визнається і діє принцип верховенства права». У Рішенні Конституційного Суду України від 02.11.2004 р. №15-рп/2004 роз'яснено, що справедливість — одна з основних засад права, виражена у пропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню. Конституційний Суд наголосив, що застосовувати покарання необхідно враховуючи ступінь тяжкості злочи-

ну, розмір збитків, форму вини та мотиви злочину відповідно до принципу справедливості покарання, його індивідуалізації та домірності.

Тобто для застосування штрафів має бути встановлений розмір шкоди, який визначає, чи є пропорційним застосований до платника штраф. Адже штраф — це майно, якого позбавляється особа. Згідно зі ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства та на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права.

Без встановлення конкретної шкоди не можна обґрунтовано говорити про наявність вини

Для оцінки співмірності/домірності (пропорційності) санкцій потрібно розуміти конкретно розміри шкоди/суспільно небезпечних наслідків, через настання або можливість настання яких застосовується санкція. Вони є неодмінною «об'єктивною складовою» класичного визначення правопорушення та наявності вини. Таким чином, без встановлення конкретно завданої шкоди не можна обґрунтовано говорити ні про правопорушення, ні про наявність вини, ні про можливість застосування покарання/санкцій.

Як взагалі «пропустили» Законопроект №1210?

Всім відомо, що Україна перебуває у трійці «лідерів» за кількістю звернень громадян до ЄСПЛ. Зокрема, згідно зі звітом ЄСПЛ за 2019 р., 14,8% справ надійшло від України. У зв'язку з обов'язком держави виконати рішення ЄСПЛ та необхідністю усунення причин порушення Україною Конвенції, був прийнятий Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006 р. №3477-IV.

Відповідно до ст. 19 Закону №3477-IV: «Орган представництва здійснює юридичну експертизу всіх законопроектів, а також підзаконних нормативних актів, на які поширюється вимога державної реєстрації, на відповідність Конвенції, за результатами чого готує спеціальний висновок». Ст. 1 Закону №3477-IV визначено, що орган представництва — це орган, відповідальний за забезпечення представництва України в ЄСПЛ та координацію виконання його

рішень. П. 1 Постанови КМУ від 31.05.2006 р. №784 такі функції були покладені на Мін'юст.

Проте у картці Законопроекту №1210 на сайті ВРУ відсутні відомості про проведення Мін'юстом юридичної експертизи Законопроекту №1210 на відповідність його положень приписам Конвенції. Не дивно, чому він не був відправлений на експертизу. Адже очевидним є той факт, що він не пройшов би перевірку на відповідність Конвенції та практиці ЄСПЛ.

Цікаво, що навіть на сайті Мін'юсту міститься така інформація: «Однією з основних проблем реалізації положень Закону на практиці, незважаючи на їх обов'язковість,

залишається несумлінне ставлення суб'єктів нормотворення до вимоги Закону щодо подання до Міністерства юстиції проектів нормативних актів (актів) на експертизу щодо їх відповідності Конвенції та практиці Європейського суду».

А що з правозастосуванням?

Згідно зі ст. 9 Конституції України, Конвенція підлягає застосуванню в Україні як складова частина національного законодавства. Ст. 125 Конституції України встановлює: «З метою захисту прав, свобод та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин діють адміністративні суди». Відповідно до ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України (далі — КАСУ), завданням адміністративних судів, насамперед, є перевірка, чи пропорційно були прийняті відповідні рішення суб'єктів владних повноважень (зокрема, з дотриманням необхідного балансу).

Ст. 7 КАСУ визначено джерела права для адміністративних судів, якими є Конституція та закони України, а також міжнародні договори. Окрім того, деталізовано: «Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж ті, що встановлені законом, то застосовуються правила міжнародного договору України».

Отже, у разі підписання Президентом України Законопроекту №1210 весь тягар забезпечення захисту прав платників податків, визначених Конституцією України, Конвенцією, практикою ЄСПЛ, буде перекладений «на плечі» адміністративних судів та суддів. 

