

БЄЛОУСОВА К. О.,

доктор філософії в галузі права,
прокурор
(Дніпровська оружна прокуратура
міста Києва)
ORCID ID: 0009-0006-5791-9845

ЗАБОЛОТНА Л. В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
проректор з навчально-методичної
та наукової роботи
(Київський університет інтелектуальної
власності та права)
ORCID ID: 0000-0001-8491-8297

ТИЛЬЧИК В. В.,

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри адміністративного
права інтелектуальної власності
та цивільно-правових дисциплін
(Київський університет інтелектуальної
власності та права)
ORCID ID: 0000-0001-5964-3439

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.5.2.57>

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ДОВЕДЕННЯ ВИНИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ В УМОВАХ ОНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

В статті окреслено окремі аспекти доведення вини платника податків в умовах оновлення податкового законодавства. У цілому, аналіз норм ПК України вказує, що пояснення є інструментом отримання інформації контролюючого органу, оскільки використовується як під час проведення перевірки з питань дотримання податкового законодавства так і поза нею (прикладом слугує той факт, що пояснення є елементом документації з трансфертного ціноутворення та складовою акту документальної перевірки). Зважаючи на те, що при проведенні контрольованих господарських операцій (у рамках трансфертного ціноутворення) та при проведенні перевірки платника податків на предмет дотримання податкового законодавства, а саме при виявленні фактів вчинення платником податків податкових правопорушень за які передбачено фінансову відповідальність з умисною формою вини, обов'язковим є встановлення наявності/відсутності у такого платника ділової мети (розумної економічної причини) здійснення господарських операцій, джерелом інформації про операції(ю), проведених платником податків, ціллю (однією з головних цілей) є несплата чи неповна сплата сум податків (зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків) виступатиме пояснення платника податків.

Окремо зазначається, що наведені вище пояснення подаються у документальній формі, разом із тим ПК України не визначає таку форму. Зважаючи на



означену мету надання пояснень, у ПК України доцільно передбачити норму яка встановлювала б форму пояснень, що надаються платником податків до контролюючого органу на письмовий запит таких органів та/чи з власної ініціативи. Причому письмовий запит контролюючих органів має містити конкретну обґрунтовану матеріально-процедурну вимогу щодо надання необхідних документів та пояснень мотивів (ділової мети/розумної економічної причини) здійснення таких операцій чи ведення документів, пов'язаних із обчисленням та сплатою податків та зборів платником податків. Таким чином, для цілей доказування вини платника податків під поясненням варто розуміти – документ, який містить інформацію про ділову мету (розумну економічну причину) здійснення операцій та/чи їх документального оформлення, пов'язану із обчисленням та сплатою податків та зборів платником податків, котрий направляється таким контролюючому органу у відповідь на письмовий запит чи з ініціативи платника податку. Наведене поняття доцільно закріпити у статті 14 ПК України «Визначення понять». Зауважено, що за умови дотримання запропонованої моделі доказування контролюючими органами вини платника податків як елементу податкового правопорушення, стане можливою логічна структуризація фактів та доказів. Окремо варто наголосити на необхідності унормування наведених вище пропозицій нормами ПК України шляхом внесення змін до відповідних статей.

Ключові слова: податкові правовідносини, економічна безпека, мінізація економіки, податкові правопорушення, юридична відповідальність, фінансова відповідальність, вина, платник податків, інвестиційний клімат, інвестиційна безпека, контролюючі органи, доведення, доказування, провадження у справах про притягнення платника податків до фінансової відповідальності, податковий контроль.

Bielousova K.O., Zabolotna L.V., Tylchuk V.V. Certain aspects of proving the guilt of a taxpayer in the conditions of update of tax legislation

The article outlines certain aspects of proving the taxpayer's guilt in the context of the renewal of tax legislation. In general, the analysis of the norms of the Tax Code of Ukraine indicates that the explanation is a tool for obtaining information for the regulatory authority, since it is used both during and outside the audit of tax compliance (an example is the fact that the explanation is an element of transfer pricing documentation and a component of the act of documentary verification). Considering that when conducting controlled business transactions (within the framework of transfer pricing) and when conducting an audit of a taxpayer for compliance with tax legislation, namely when identifying facts of a taxpayer committing tax offenses for which financial liability is provided with an intentional form of guilt, it is mandatory to establish the presence/absence of such a taxpayer's business purpose (reasonable economic reason) for conducting business transactions, the source of information about the transaction(s) conducted by the taxpayer, the purpose (one of the main purposes) of which is non-payment or incomplete payment of tax amounts (reduction of the taxpayer's taxable profit) will be the taxpayer's explanation.

It is separately noted that the above explanations are submitted in documentary form, however, the Tax Code of Ukraine does not define such a form. Given the stated purpose of providing explanations, it is advisable to provide for a norm in the Tax Code of Ukraine that would establish the form of explanations provided by a taxpayer to a regulatory authority upon a written request from such authorities and/or on its own initiative. Moreover, a written request from regulatory authorities should contain a specific substantiated substantive and procedural requirement



for providing the necessary documents and explanations of the motives (business purpose/reasonable economic reason) for carrying out such operations or maintaining documents related to the calculation and payment of taxes and fees by the taxpayer. Thus, for the purposes of proving the taxpayer's guilt, an explanation should be understood as a document containing information about the business purpose (reasonable economic reason) for carrying out operations and/or their documentation related to the calculation and payment of taxes and fees by the taxpayer, which is sent to such regulatory authority in response to a written request or on the taxpayer's initiative. The above concept should be fixed in Article 14 of the Tax Code of Ukraine "Definition of Concepts". It is noted that, provided that the proposed model of proving the taxpayer's guilt as an element of a tax offense is adhered to by the supervisory authorities, a logical structuring of facts and evidence will become possible. It is worth emphasizing separately the need to normalize the above proposals by the norms of the Tax Code of Ukraine by amending the relevant articles.

Key words: *tax legal relations, economic security, shadow economy, tax offenses, legal responsibility, financial responsibility, guilt, taxpayer, investment climate, investment security, supervisory authorities, proof, evidence, proceedings in cases of bringing a taxpayer to financial responsibility, tax control.*

Вступ. У Листі від 31.13.2020 року № 24242/7/99-00-20-01-02-07 ДПС України акцентовує увагу на особливостях доказування обставин, які можуть свідчити про умисність дій платника податків, як форму вини у вчиненні податкових правопорушень, за які ПК України передбачена фінансова відповідальність (Розділ 8). Наголошується на необхідності активних дій контролюючих органів при здійсненні доведення вини платника податків. Причому, доведенню, на думку ДПС України підлягає «ціленаправленість дій платника податків», що вживається аналогічно до «умисності». У цілому, обставини, які підлягають доведенню, тобто такі, що свідчать про вину платника податків у вчиненні податкового правопорушення поділено на такі блоки: – створення видимості реальності здійснення оподатковуваних операцій; – відсутність ділової мети, розумність економічних причин для здійснення господарської операції; – оформлення операцій угодами, які не відповідають їх дійсному змісту; – дефектність, відсутність первинних документів [1].

Огляд попередніх досліджень та публікацій. Ґрунтуючись на проведенні наукового пошуку стали праці вітчизняних вчених, зокрема: Л.А. Савченко, Д.М. Реви, О.М. Хольченкова, П.М. Чистякова, М.П. Кучерявенка, І.Є. Криницького, Л.М. Касьяненко, О.В. Тильчик, Н.Ю. Пришви, П.М. Дуравкіна, Н.Ю. Оніщук, В.В. Кириченко, Р.Ф. Ханової та інших.

Виклад основного матеріалу. Так, щодо першого блоку (створення видимості реальності здійснення оподатковуваних операцій) варто зазначити, що як вірно зауважують В. Попелюк та Ю. Мустафасев – у законодавстві України взагалі відсутнє поняття «нереальних (фіктивних) господарських операцій», так само як і єдиних критеріїв та методів ідентифікації таких операцій. Більшість означених критеріїв формуються виходячи із положень судової практики, що призводить до неоднорідності правозастосовної діяльності відповідними суб'єктами (контролюючими органами та, у тому числі й судами). Причому, як зазначають автори, в науці також поняття «нереальна господарська операція» також розроблене фрагментарно. Як приклад приводяться позиція В.Ф. Дутчак, котра розуміє наведене поняття – як господарську операцію з активами сторін договору, яка документально правильно оформлена, однак фактично не може бути виконана через відсутність потрібних економічних чи правових можливостей підприємства або контрагента [2, с. 94].

Запропоноване поняття виправдано критикується. Аргументами такої критики є те, що зазвичай суб'єкти господарювання мають можливість виконати ту чи іншу господарську операцію, однак мета вчинення такої операції за цим визначенням – це фактично ухилення від сплати податків та обов'язкових платежів, тому наявність матеріальних або людських ресурсів у контрагентів не є беззаперечним доказом реальності чи нереальності вчинення



господарської операції [3, с. 74]. Варто зауважити, що факт відсутності людських та матеріальних ресурсів дійсно не може свідчити про нереальність відповідної господарської операції, по-перше, такі факти можуть свідчити про інші порушення, наприклад неоформлених у встановленому порядку працівників чи то використання виробничих потужностей іншого суб'єкта господарювання без належного здійснення бухгалтерського та/чи податкового обліку. По-суті, відсутність означених ресурсів (людських, матеріальних) може свідчити про наявність порушень, котрі є умовами для здійснення й у цілому легальної господарської операції. По-друге, у даному випадку відсутні ознаки самої операції, а вказівка на відсутності ресурсу суб'єкта господарювання, за умови так званого «правильного документального оформлення», є лише одним із ризиків, який потребує дослідження (доведення в установленому порядку) в комплексі з іншими фактами, з метою констатації нереальності господарської операції. Таким чином, авторка наведеного вище поняття зосередила увагу виключно на одному із способів ухилення від сплати податків.

Інше, більше повне поняття, схоже за суттю пропонується Д.О. Гетьманцевим – безтоварною операцією є умисне створення платником податків ланцюга взаємопов'язаних документів, які містять у собі відомості, що не відповідають дійсності, про поставку товарів, робіт, послуг із метою отримання неправомірної податкової вигоди. Таке поняття актуалізується тим, що воно спрямоване на встановлення економічного, а не юридичного змісту та має використовуватися для цілей оподаткування [4, с. 109]. У цілому погоджуючись варто зауважити, що й таке поняття містить недоліки. Вважаємо, що вказівка на умисел, як елемент складу правопорушення, серед ознак наведеного поняття недоцільна, оскільки наявність саме такої складової потребує доведення в установленому порядку. З цього приводу варто зауважити, що підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 ПК України економічний ефект (очевидно аналог поняттю «податкова вигода») не оперує поняттям «господарська операція». Натомість визначається через його призму (більше точно говорити про використання у ПК України поняття «фінансова операція»), оскільки, економічний ефект передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) у майбутньому. Варто наголосити, що такі положення ПК України спрямовані на доведення обставин, що свідчать про відсутність ділової мети, передусім операцій, здійснених нерезидентами, а також для цілей статті 39 «Трансфертне ціноутворення» та пункту 140.5 статті 140 «Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій» ПК України. Відтак, операція (фінансова чи то господарська) вважається такою, що не має розумної економічної причини (ділової мети) у разі коли головною ціллю або однією з головних цілей є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу, а це відповідно проявляється (доводиться) коли у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі товари, роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб [5]. Останнє положення ПК України також потребує уточнення, оскільки вказує лише на одну із форм доведення факту здійснення «нереальної господарської операції», і як наслідок, один із способів ухилення від оподаткування.

По-друге, поняття «ланцюг» також не визначено законодавством, разом із тим очевидно, що таким поняттям позначається низка (а не одна операція) господарських операцій, зміст яких формально відображено в документах. У даному контексті варто використовувати поняття «господарська операція», зважаючи на його визначення Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» абзацом четвертим частини першої статті 1 визначено таке поняття під якою розуміється дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Що ж до документального оформлення господарських операцій варто звернутися до положень визначених іншими абзацами статті 1 даного Закону. Так, для означених цілей використано низку понять: «первинний документ» (документ, який містить відомості про господарську операцію), «документооборот» (рух первинних документів з моменту їх складання підприємством або одержання від інших підприємств до передавання на зберігання в архів після прийняття до обліку),



«фінансова звітність» (звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства) [6].

Зважаючи на викладене, під поняттям «нереальна господарська операція» варто розуміти *відображення суб'єктом господарювання відомостей в первинних документах про дію (подію), яка мала б викликати зміни в структурі активів та зобов'язань, однак вона (дія та/чи подія) фактично не відбулася*.

Здійснення суб'єктом господарювання «нереальних господарських операцій» є основним об'єктом контролю і потребує доведення у нормативно визначеному ПК України, іншими актами, передусім внутрішньо-розпорядчими документами контролюючих органів у сфері оподаткування. Так, для цілей оподаткування операцій здійснених нерезидентами (абзац другий підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 ПК України), а також статті 39 та пункту 140.5 статті 140 ПК України Методичними рекомендаціями із фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій затверджених Листом ДФС України № 16872/7/99-99-14-02-02-17 від 16.05.2016 року та Про рекомендації щодо наведення інформації з окремих питань в актах документальних перевірок вигодонабувачів схемного податкового кредиту затверджених Листом ДФС України № 35277/7/99-99-14-02-02-17 від 02.11.2016 року подано види нереальних господарських операцій. Ними визначено: 1) «товарні» (опосередковані фактичним набуттям вигодонабувачем відповідного активу (послуги), дійсне джерело якого невідоме); 2) «безтоварні» (операції, котрі слугують для створення видимості придбання вигодонабувачем неіснуючих запасів чи реально не наданих послуг з безпідставним віднесенням їх вартості на витрати); 3) «попередня оплата» (перерахування коштів як нібито аванс за товари/послуги з формуванням дебіторської заборгованості за операцією, яка має очевидний нереальний характер (відсутні будь-які об'єктивні обставини можливості реального постачання товарів/послуг у майбутньому)) [7; 8].

Означені види «нереальних господарських операцій» є такими, що не повною мірою відповідають положенням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», передусім власне поняттю «нереальна господарська операція». Аргументами на користь такого твердження є той факт, що ознакою нереальності господарської операції є відсутність дії (події) як факту, котра зумовлює відповідні зміни. Таким чином, вважаємо, що перерахування коштів як нібито аванс за товари/послуги з формуванням дебіторської заборгованості за операцією, яка має очевидний нереальний характер (відсутні будь-які об'єктивні обставини можливості реального постачання товарів/послуг у майбутньому) не має розумітися як нереальна господарська операція з урахуванням відсутності здійснення власне такої операції. Вважаємо за доцільне позначення платника податків, котрий перерахував кошти авансом за товари/послуги з формуванням дебіторської заборгованості до ризикових. Наведене надасть можливість уникнути зайвого тиску на платника податків та встановити факт цілеспрямованості дій останнього на несплату (неповну сплату) суми податків та/або зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків. По-суті, встановити мету (ціль) визначену відповідним абзацом підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 котра в діючій редакції ПК України вказує на минулий час події податкового правопорушення за яке передбачено фінансову відповідальність – тобто на господарську операцію, котра відбулася, а обставини доведені шляхом застосування методу «зіставлення умов готовності придбати, товари, тощо у непов'язаних осіб». Причому, означені доводи підтверджуватимуться фактами, що незважаючи на позначення платника податків як такого, що має намір здійснити нереальну(ні) господарську операцію, все ж її здійснив, тобто при її проведенні діяв недобросовісно [5].

Відразу варто зазначити, що положення статті 112, зокрема абзац другий пункту 112.2 статті 112 ПК України, за неведених вище обставин, вказує на той факт, що платник податків діяв нерозумно та/чи без належної обачності, оскільки контролюючий орган не спроможний довести нереальність господарської операції зважаючи на фактичну відсутність відповідної дії (події), що мала б викликати зміни в структурі його активів, а відтак і вину як елемента



вчинення податкового правопорушення за яке передбачено фінансову відповідальність. Застосування до платника податків фінансових санкцій пов'язаних зі зміною зобов'язань без зміни активів потребує вирішення на нормативному рівні шляхом перегляду підходу до застосування концепції вини, передусім її змісту. Означене твердження впливає на сутність категорії «вина» і має проявлятися крізь призму доказування контролюючим органом недобросовісності платника податків. Відтак, категорії «нерозумність дій» та «неналежна обачність» слугуватимуть підставами для встановлення умисної форми вини (умисності дій платника податків). Тобто «нерозумність» та «неналежна обачність» мають використовуватися контролюючими органами як судження, котрі підтверджені фактами, у процесі доказування умислу. По-суті, такі категорії допустимо характеризувати як предикат умисної форми вини платника податків. За існуючих обставин повністю виключається «право на помилку» платника податків, а тому принцип «презумпції невинуватості» крізь призму доказування, як це заявлено в змісті ПК України, забезпечуватися не буде, а виступатиме лише формальною вказівкою на його наявності.

Застосування логіко-системного підходу дає можливість стверджувати, що зміст вини як категорії доказування полягає у формуванні її внутрішнього змісту крізь призму категорій «нерозумність» та «неналежна обачність» які є ознаками умислу як форми вини.

Що ж до категорії «недобросовісність», то вона має використовуватися для загальної характеристики виконання платником податків його податкових зобов'язань. Використання категорії «недобросовісність», вважаємо доцільним в контексті доказування ознаки дій платника податків, котрий вчинив повторне чи триваюче податкове правопорушення за яке передбачено фінансову відповідальність. (Приналежно до форм вини, котрі визначені ПК України одним із можливих варіантів, у разі нормативного закріплення положень щодо необережності дій платника податків при виконанні податкового обов'язку чи конкретного податкового зобов'язання).

Наведені висновки вказують на недоцільність використання аналізованих категорій для визначення сутності та змісту вини платника податків як однопорядкових. Відповідно сформованого підходу можливо здійснити характеристику наведених вище категорій для цілей доказування. *Так, доказування фактів які свідчать про те, що платник податків діяв нерозумно лежить у площині відсутності розумної економічної причини (ділової мети) та здійснюється з урахуванням норм підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 ПК України. Своєю чергою, доказування фактів того, що платник податків діяв (вчинив діяння за яке ПК України передбачено фінансову відповідальність) без належної обачності має здійснюватися у контексті можливості дотримання правил та норм податкового законодавства.* Виходячи з даного твердження категорії «нерозумність» та «неналежна обачність» не є однопорядковими, взаємозамінними, однак повинні використовуватися для встановлення сутності вини платника податків, а відтак доцільно розкривати в описовій частині акту перевірки та податкового повідомлення-рішення обставин вчиненого податкового правопорушення. Разом із тим, такі висновки не виключають можливості одночасного застосування таких ознак діяльності (діяння) платника податків, оскільки варто погодитися із позицією ДПС України щодо темпоральності економічного ефекту.

Мається на увазі положення викладені в Листі ДПС України від 31.13.2020 року № 24242/7/99-00-20-01-02-07 «Щодо визначення вини платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів та умисності діяння у податкових правопорушеннях», в якому наголошено, що «зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника на отримання позитивного економічного ефекту, тобто на приріст (збереження) активів платника (їх вартість), а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому. В той же час, не обов'язково, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому, а також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитись збитковою, і це є одним із варіантів нормального перебігу подій при



здійсненні господарської діяльності» [9].

Щодо інших обставин вини платника податків у податкових правопорушеннях, котрі підлягають доказуванню, та які наведені в вищезазначеному Листі ДПС України варто наголосити, що вони поділяються на два види, і повною мірою відповідають сформульованому підходу (моделі): – *пов'язані з реальністю дії (події), котра спричиняє зміни в структурі активів, власному капіталі платника податків*; – *пов'язані із документальним оформленням відомостей про господарську операцію та ведення фінансової, податкової звітності*. Доцільно зазначити, що такий поділ є умовним, оскільки у такому випадку необхідно використовувати принцип єдності змісту та юридичної форми. Разом із цим, для потреб доказування, до першого виду можна віднести способи вчинення правопорушення, зокрема такі як: – створення видимості реальності здійснення оподатковуваних господарських операцій; – оформлення операцій угодами, які не відповідають їх дійсному змісту, інші. До другого: – відсутність ділової мети, розумних економічних причин для здійснення господарської операції; – дефектність, відсутність первинних документів, тощо.

Окреслені напрями доведення передбачають комплексну оцінку інформації про господарську діяльність платника податків та її документального оформлення, що міститься зокрема у: документах про фактичне виконання договорів з контрагентами (статутні документи, витяги з реєстрів, тощо); результати аналізу ринку товарів та/чи послуг на доступність останніх для покупця; наявній інформації про товари/послуги, що реалізують платником податків, про переваги придбання покупцем товарів/послуг (активів) через посередника, підтверджена документами; доступні форми розрахунків з контрагентами (покази свідків про ділові відносини набувача з виробником/імпортером, інформація з відкритих, інших джерел, документи про рух активів); використання договорів визнаних недійсними у судовому порядку; наявність/відсутність первинних документів чи їх дефектність (дані щодо ідентифікації особи, котра брала участь у здійсненні господарської операції, відомості про час і місце, назву підприємства, зміст та обсяг такої операції); пояснення до яких мають додаватися додаткові документи щодо, факт пошуку в загальнодоступних джерелах інформації про добросовісність контрагента, повноважень осіб, котрі діють від його імені та обставини, в яких заключалися означені договори, тощо [9]. Таким чином, доведення вини платників податків контролюючим органом здійснюється шляхом оцінки та систематизації інформації в акті перевірки та податковому повідомленні-рішенні, котра міститься в документах, відкритих джерелах інформації, а також поясненнях, наданих платником.

Важливо зауважити, що новелою податкового законодавства є оцінка контролюючим органом інформації про господарську операцію та її документальне оформлення, що міститься в поясненнях посадових (службових) осіб платника податків. Наведений концепт не новий, оскільки був закріплений в початковій редакції ПК України (2010 рік). Разом із тим, обов'язок «надавати пояснення» з питань оподаткування платником податків під час податкових перевірок, на думку представників Президента України, суперечить Конституції України, статтею 63 якої встановлено, що будь-яка особа не несе відповідальності за відмову давати пояснення щодо себе, членів сім'ї чи близьких родичів, відтак, у вказаний спосіб держава гарантує право особи відмовитися давати такі пояснення з будь-якого питання, в тому числі і з питань оподаткування [10]. ПК України у діючій редакції широко використовує пояснення як інструмент доказування. Доцільно вказати, що очевидно це пов'язано із поступовим процесом впровадження інституту податкового правопорушення за яке передбачено фінансову відповідальність, оскільки процесуальні особливості притягнення особи до відповідальності інших видів встановлено відповідними нормативно-правовими актами.

Варто навести уточнення щодо пояснення як документу (зокрема й усні пояснення), що містить чи спростовує інформацію про вину платника податків у вчиненні податкового правопорушення. Так, підпунктом 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 ПК України надавати пояснення визнано правом платника податків. Таке право може реалізовуватися під час перевірки і стосуватися з питань, що запитувалися та не запитувалися контролюючим органом. Причому, «знаковим» є формулювання котре вказує на види пояснень. Мається на увазі,



що пояснення надаються «за запитом» та «з власної ініціативи», а це відповідно вказує на обов'язок надавати пояснення. Дійсно, підпунктом 20.1.46 пункту 20.1 статті 20 ПК України право платника податків кореспондується із правом контролюючого органу отримувати письмові пояснення під час проведення перевірки та розгляду результатів перевірки від посадових (службових) осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документального підтвердження, у тому числі щодо здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації. Право контролюючих органів отримувати пояснення від роботодавців та/або їх працівників, та/або осіб, праця яких використовується без документального оформлення, під час проведення перевірок з питань дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), дотримання податковим агентом податкового законодавства щодо оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, уточнено підпунктом 20.1.47 пункту 20.1 статті 20 ПК України. Знову ж, підпунктом 17.1.16 пункту 17.1 статті 17 ПК України серед прав платника податків передбачено надання письмових пояснень за власною ініціативою та/або документів щодо обставин, які підтверджують відсутність його вини у вчиненому податковому правопорушенні, в порядку передбаченому ПК України [5].

Варто наголосити, що пояснення є обов'язковим елементом документації з трансфертного ціноутворення (абзац «г» підпункту 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 ПК України), при виявленні помилки у звіті міжнародної групи компаній (підпункт 39.4.11 з позначкою 1 пункту 39.4 статті 39 ПК України), за запитом контролюючого органу – відповідь з поясненням фактів (підпункт 39.6.1 з позначкою 2 пункту 39.6 статті 39 ПК України), у разі виникнення підозри у фінансового агента (абзац другий 39.2.2.3 з позначкою два та підпункту 39.2.2.5 з позначкою три підпункту 39.2.2. пункту 39.2 статті 39 ПК України, а також іншими положеннями ПК України) [5].

Окремо слід вказати, що пояснення надаються на обов'язковий запит контролюючих органів в розрізі підстав для проведення документальної позапланової перевірки (підпункт 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 ПК України). Мається на увазі, що у разі якщо платник податків не надав пояснення щодо інформації про *ймовірне* (курсив наш.) порушення валютного, податкового законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та іншого не врегульованого ПК України законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такі факти є підставою для проведення позапланової документальної перевірки. До таких підстав відносяться й ненадання пояснення щодо недостовірних даних у податкових деклараціях (підпункт 78.1.4 пункту 78.1 статті 78 ПК України), а також інший письмовий запит надісланий відповідно до пункту 44.3 статті 44 з позначкою 1, підпункту 8 підпункту 73.3.1 пункту 73.3 статті 73 ПК України [5].

Пояснення надаються також й у розрізі умов та порядку допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок. Так, у разі недопуску посадових осіб контролюючого органу до названих видів перевірки, платник податків має право надати пояснення до складеного акту у зв'язку із такою відмовою. У разі відмови отримати примірник акту чи надати письмові пояснення до нього також складається акт (абзац третій пункту 81.2 статті 81 ПК України). Означені, й інші пояснення, зокрема передбачені підпунктом 16.1.15 пункту 16.1 статті 16 та абзацом 2 підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 ПК України є частиною акту перевірки (зараховуються до матеріалів перевірки) (пункт 86.1 статті 86 ПК України). До матеріалів перевірки зараховуються також і пояснення щодо незгоди платника податків з висновками перевірки (підпункти 86.7.1, 86.7.3, 86.7.4, пункту 86.7 статті 86 ПК України) [5].

У разі якщо платник податків має податковий борг та призначено податкового керуючого, останній має право вимагати пояснення щодо відчуження майна без згоди



контролюючого органу, за умови, коли наявність такої згоди має бути обов'язковою (пункт 91.3 статті 91 ПК України) [5].

Право контролюючого органу запитувати додаткові документи та пояснення унормоване підпунктом 108 з позначкою 2.3.2 пункту 108.2 статті 108 ПК України у процесі розгляду заяви у справі за процедурою взаємного узгодження [5]. Платник податків зобов'язаний подавати пояснення й щодо інших власних дій, наприклад у разі порушення порядку заповнення реєстрації акцизної накладної в ЄРАН (єдиному реєстрі акцизних накладних), тощо [5].

Назване унормування «пояснення» як джерела доказів (інформації) свідчить про широке використання контролюючими органами означеного інструменту. Однак, зі змісту ПК України, в окремих випадках не вдається встановити призначення використання пояснень фактів вчинення окремих дій платника. Наприклад: це стосується права податкового керуючого вимагати пояснення від посадових (службових) осіб платника податків у разі відчуження майна такого платника, що перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим відповідно статті 116 «Відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу» ПК України. У такому випадку пояснення та/чи відмова від пояснення платником податків своїх дій призведе до однакового правового наслідку – накладення штрафу в розмірі вартості відчуженого майна [5]. Відтак, у даному контексті, постає питання про призначення та доцільність використання такого інструменту як пояснення. *Вважаємо, наведена норма, щодо права вимагати пояснення податковим керуючим за умов відчуження майна платника податків без згоди контролюючого органу (у разі коли така згода є обов'язковою), котре перебуває у податковій заставі доцільно вилучити з ПК України з мотивів надмірного перевантаження платника податків таким юридичним обов'язком.*

Аналогічний підхід можливо використати й при характеристиці обов'язку платника податків надавати пояснення у разі порушення порядку заповнення реєстрації акцизної накладної в єдиному реєстрі акцизних накладних, оскільки за таке діяння пунктом 120.2 статті 120 з позначкою 2 ПК України передбачено штраф незалежно від надання/ненадання пояснень [5].

Висновки. У цілому, аналіз норм ПК України вказує, що пояснення є інструментом отримання інформації контролюючого органу, оскільки використовується як під час проведення перевірки з питань дотримання податкового законодавства так і поза нею (прикладом слугує той факт, що пояснення є елементом документації з трансфертного ціноутворення та складовою акту документальної перевірки). Зважаючи на те, що при проведенні контрольованих господарських операцій (у рамках трансфертного ціноутворення) та при проведенні перевірки платника податків на предмет дотримання податкового законодавства, а саме при виявленні фактів вчинення платником податків податкових правопорушень за які передбачено фінансову відповідальність з умисною формою вини, обов'язковим є встановлення наявності/відсутності у такого платника ділової мети (розумної економічної причини) здійснення господарських операцій, джерелом інформації про операції(ю), проведених платником податків, ціллю (однією з головних цілей) є несплата чи неповна сплата сум податків (зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків) виступатиме пояснення платника податків.

Окремо доцільно вказати, що наведені вище пояснення подаються у документальній формі, разом із тим ПК України не визначає таку форму. Зважаючи на означену мету надання пояснень, у ПК України доцільно передбачити норму яка встановлювала б форму пояснень, що надаються платником податків до контролюючого органу на письмовий запит таких органів та/чи з власної ініціативи. Причому письмовий запит контролюючих органів має містити конкретну обґрунтовану матеріально-процедурну вимогу щодо надання необхідних документів та пояснень мотивів (ділової мети/розумної економічної причини) здійснення таких операцій чи ведення документів, пов'язаних із обчисленням та сплатою податків та зборів платником податків.



Таким чином, для цілей доказування вини платника податків під поясненням варто розуміти – документ, який містить інформацію про ділову мету (розумну економічну причину) здійснення операцій та/чи їх документального оформлення, пов'язану із обчисленням та сплатою податків та зборів платником податків, котрий направляється таким контролюючому органу у відповідь на письмовий запит чи з ініціативи платника податку. Наведене поняття доцільно закріпити у статті 14 ПК України «Визначення понять».

За умови дотримання запропонованої моделі доказування контролюючими органами вини платника податків як елементу податкового правопорушення, стане можливою логічна структуризація фактів та доказів. Окремо варто наголосити на необхідності унормування наведених вище пропозицій нормами ПК України шляхом внесення змін до відповідних статей.

Список використаних джерел:

1. Щодо визначення вини платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів та умисності діяння у податкових правопорушеннях : Листом від 31.13.2020 року № 24242/7/99-00- 20-01-02-07. URL : <https://document.vobu.ua/doc/3265>
2. Дутчак Р.Р., Дутчак В.Ф. Управлінський контроль над обліковоаналітичним забезпеченням вирішення господарських спорів щодо нереальних господарських операцій підприємства. Економічна теорія та право. 2019. № 2(37). С. 94.
3. Попелюк В., Мустафаєв Ю. До питання недійсності господарського договору з підстав вчинення господарських операцій з ознаками фіктивності (нереальності). *Юридичний вісник*. 2020. № 2. С. 74.
4. Гетьманцев Д.О. Податкова кваліфікація дій платників ПДВ у контексті протидії ухиленню від оподаткування ПДВ. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 3. С. 109.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010. № 2755- VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1129>
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999. № 996-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
7. Методичні рекомендації з фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій з товарами : Додаток до листа ДФС України від 16.05.2016 № 16872/7/99-99-14-02-02-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1687872-16#n11>
8. Про рекомендації щодо наведення інформації з окремих питань в актах документальних перевірок вигодонабувачів схемного податкового 216 кредиту : Лист ДФС України від 02.11.2016 № 35277/7/99-99-14-02-02-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3527872-16#Text>
9. Щодо визначення вини платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів та умисності діяння у податкових правопорушеннях : Листом від 31.13.2020 року № 24242/7/99-00- 20-01-02-07. URL : <https://document.vobu.ua/doc/3265>
10. Пропозиції Президента України до проекту Податкового кодексу України в редакції 2010 року. URL : https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=38590

Дата першого надходження рукопису до видання: 21.09.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 22.10.2025

Дата публікації: 28.11.2025

