

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2020.3.2.8>**Д. А. Кобильнік**кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## СУБ'ЄКТИВНА СТОРОНА ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ: ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ

У статті автором підкреслено, що питання залучення до фінансової відповідальності, як і відповідно правової природи такої відповідальності завжди були у центрі уваги правників. У той же час питання винності у контексті фінансово-правової відповідальності довіку були наявні різні думки. Зазначено, що такі різноманітні підходи мали своїм підґрунтям положення чинного на відповідний час законодавства. Якщо вдаватися до темпорального аналізу, то, зважаючи на положення національного законодавства, суб'єктивна сторона (ставлення особи до вчинюваного нею діяння, вина) наразі не є обов'язковою для притягнення суб'єкта фінансових правовідносин до відповідальності, однак такий підхід буде змінено.

Враховуючи вищевикладене, у представленій науковій публікації зосереджено увагу на розгляді суб'єктивної сторони податкового правопорушення, зокрема, такої її складової як вина. На підставі аналізу положень чинного та перспективного (ті, які вже прийняті, однак ще не набули юридичної сили) податкового законодавства зроблено висновок стосовно того, що наявність чи відсутність вини суттєво впливає на стан платника податків. Підкреслено, що законодавець закріпив положення, за якого порушення податкового законодавства можуть бути вчинені лише умисно. Однак, порушення податкового законодавства можуть бути скоєні із необережності, за відсутності умислу платника. У зв'язку із цим потребують також вирішення низка цілком логічних, на наш погляд, питань: по-перше, чи підлягатимуть відповідальності особи за порушення податкового законодавства, вчинені з необережності; по-друге, передбачає чи ні законодавець можливість порушення податкового законодавства з необережності, і які наслідки такого порушення.

Автором також підкреслимо, що встановлення такої складової суб'єктивної сторони як вина у податково-правовому регулюванні потребує подальшого узгодження. Запропонований правовий механізм притягнення платників податків та інших зобов'язаних суб'єктів податкових відносин до фінансової відповідальності містить низку суперечностей, які стануть перепорою на шляху практичного застосування приписів податкового законодавства.

**Ключові слова:** фінансова відповідальність, податкове правопорушення, склад податкового правопорушення, вина.

**Постановка проблеми.** За порушення податкового законодавства платники податків притягуються до фінансової відповідальності. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з Податковим кодексом України та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів). Такий припис закріплено у ст. 111 Податкового кодексу України. При цьому, відповідно до ст. 109 Податкового кодексу України податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), кон-

тролюючих 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. Саме таким чином будуть визначатися положення щодо фінансової відповідальності за податкові правопорушення з 1 січня 2021 року у зв'язку із прийняттям 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 [1, 2].

**Аналіз останніх досліджень.** Позначимо, що питання залучення до фінансові відповідальності, як і відповідно правової природи такої відповідальності завжди були у центрі уваги науковців (А.Й. Іванський, Е.С. Дмитренко, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев та ін.). Водночас стосовно питання винності, тобто суб'єктивної сторони у контексті фінансово-правової відповідальності довіку були наявні різні думки. Звичайно вони мали своїм підґрунтям положення чинного на відповідний час законодавства. Тож, якщо вдаватися до темпорального аналізу, то зважаючи на положення національного законодавства, суб'єктивна сторона (ставлення особи до вчинюваного нею діяння, вина) наразі не є обов'язковою для притягнення суб'єкта фінансових правовідносин до відповідальності, однак такий підхід буде змінено. Тож **метою** статті є характеристика суб'єктивної сторони податкового правопорушення.

**Виклад основного матеріалу.** Доволі часто платником податків вчиняються порушення податкового законодавства, при цьому факт порушення зазвичай встановлюється саме у перебігу проведення контрольних заходів. Можна навести чимало прикладів, що будуть торкатися імперативних приписів визначених статтями 16 та 36 Податкового кодексу України, порушення яких будуть підпадати під ознаки фінансового (податкового) правопорушення. При цьому для застосування фінансових санкцій достатнім є лише доведення самого факту правопорушення (але останнє могло бути скоєно платником без наявних ознак умислу як складової вини). Приміром, до такого виду правопорушень може бути віднесено несвоєчасне подання платником податкової звітності у зв'язку з перебуванням останнього в лікарні під наглядом лікарів тощо. В цьому випадку платник позбавлений можливості своєчасно виконати податковий обов'язок у зв'язку з обставинами не залежними від нього і буде притягнутий до відповідальності.

Іншим прикладом може бути наявність технічної помилки або описки при заповненні розрахунково-облікових документів, які призводять до заниження/ завищення доходу платника, не включення до його складу коштів, отриманих на розрахунковий рахунок та ін., що також є податковим правопорушенням у складі якого відсутній умисел за які застосовуються відповідні фінансові санкції.

Тож наразі в цій ситуації для держави, і контролюючих органів, не має значення ставлення особи до того, що така особа порушила приписи податково-правових норм (умисно чи з необережності). І обумовлено це перед усім тим, що головним завданням для держави, як суб'єкта податкових правовідносин, є наповнення доходної частини бюджетів різних рівнів. Рівною мірою для держави важливим є відновлення майнових інтересів держави та територіальних громад, компенсація спричинених збитків (наприклад, у вигляді недоотриманих доходів бюджетів). І тут ми маємо справу із правовідновлювальною функцією фінансово-правової відповідальності, яка певною мірою властива майновими відносинами між публічними та приватними суб'єктами, об'єктами яких виступають податки і збори, бюджетні грошові кошти, валюта і валютні цінності. Окрім того, доцільно вести мову про стимулювання платника податків до належного виконання податкового обов'язку (стимулююча функція), й про покарання особи, яка вчинила порушення відповідних фінансово-правових норм, шляхом справедливого осуду та застосування певних позбавлень (каральна функція). При цьому важливо акцентувати увагу на тому, що для держави при вирішенні своєрідного фінансово-правового конфлікту першочерговим завданням є саме відновлення та захист фінансових інтересів, аніж застосувати на правопорушника ті або інші обмежувальні заходи немайнового характеру. Тож спостерігаємо, що при порушенні податкового законодавства фінансово-правова відповідальність має багатофункціональну мету застосування.

Показово, що схожа ситуація має місце й при розгляді вини при порушенні бюджетного законодавства. Тут наведемо думку О. А. Музики-Стефанчук та М. О. Федорова, які зазначають, що у бюджетних правовідносинах вина особи правопорушника має місце та значення лише тоді, коли до особи застосовуються заходи кримінальної чи адміністративної відповідальності. Для накладення стягнень за бюджетні правопорушення за ст. 117 Бюджетного кодексу України достатньо факту протиправності, а необхідність встановлення чи доведення вини не завжди є обов'язковою (тобто, існує презумпція вини) [3, с. 94]. У цілому погоджуючись із такою позицією зазначимо, що дійсно, від виду відповідальності, що застосовуються до порушника бюджетного чи податкового законодавства, залежить врахування вини як елементу складу бюджетного пра-

вопорушення, так і обов'язковість її встановлення та доведення. Водночас у разі застосування адміністративної чи кримінальної відповідальності мова вже має йти не про бюджетні правовідносини, адже останні не будуть охоплювати своїм змістом те, що регулюється не бюджетним законодавством, а адміністративними чи кримінальними. Тож виникає цілком закономірне питання: чи є вина важливим і необхідним елементом у контексті залучення саме до фінансової відповідальності? Чи будуть позначені законодавчі ініціативи доречними і доцільними?

Так, науковцями зазначається, що у податковому праві правопорушення породжує відносини відповідальності, але не завжди призводить до покарання. Вважаємо слушними міркування С. П. Бортнікова, який вказує: якщо виходити із завдань податкової відповідальності, то караність є лише засобом повернення порушених регулятивних відносин в їх нормальний стан, хоча податковий штраф і розглядається бюджетом щорічно як джерело доходу, що планується на відповідний період. Далі науковець розмірковує таким чином: держава робить акцент на економічному інтересі – інтересі скарбниці в її поповненні за рахунок податкових надходжень. При цьому державі абсолютно байдуже, навмисно або з необережності утворилася недоїмка (випадково, в результаті арифметичної помилки тощо) [4, с. 294]. Саме такий підхід наразі відображено у податковому законодавстві України. Однак, як ми вже зазначили прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [2], яким суттєво змінюються підходи до закріплення фінансової відповідальності, зокрема: (а) запроваджено в межах Податкового кодексу України принципу винної відповідальності платника податку за податкові правопорушення; (б) визначено вимоги стосовно вмотивованості рішення контролюючих органів про накладення штрафів; (в) закріплено перелік податкових правопорушень контролюючих органів; (г) визначено невиключний перелік збитків, яких можуть зазнавати платники податку; (д) закріплено матеріальну відповідальність органу за неправомірні діяння його посадових осіб та безвинну відповідальність контролюючих органів та ін. [5]. Вказані зміни набирають чинності з 1 січня 2021 року.

Тож маємо таку ситуацію, що при вчиненні податкового правопорушення, починаючи

з 2021 року, винність стає обов'язковою ознакою для притягнення суб'єкта до відповідальності. При цьому підкреслимо, що наведена норма передбачає відповідальність як зобов'язаних, так і уповноважених учасників правовідносин.

Загальновизнаним в теорії права є підхід, за яким вина розглядається як психічне ставлення деліктоздатної фізичної особи або особи, уповноваженої на вчинення юридично значущих дій від імені та в інтересах юридичної особи, до здійснюваного їм суспільно шкідливого діяння і його наслідків, в якому проявляється його негативне суб'єктивне ставлення до цінностей суспільства [6, с. 10]. При цьому передбачаються дві форми вини: умисел (прямий / непрямий) та необережність (протиправна самовпевненість та протиправна недбалість). Цілком логічно, що правові проступки і злочини, вчинені умисно, є більш суворо караними, аніж ті, що вчинені з необережності.

Показово, що контролюючий орган має довести, що платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності. У разі якщо контролюючий орган не доведе, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання, платник податків не може бути притягнутий до відповідальності за таке порушення. Положення цього пункту застосовуються виключно в разі, якщо умовою притягнення до фінансової відповідальності за податкове правопорушення є наявність вини платника податків [7, п. 112.7 ст. 112]. Згідно з п. 109.3 ст. 109 Податкового кодексу України випадками, в яких необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення названо встановлення контролюючими органами вини особи виступають положення п. 119.3 ст. 119, п. 123.2-123.5 ст. 123, п. 124.2, 124.3 ст. 124, п. 125<sup>1</sup>.2-125<sup>1</sup>.4 ст. 125<sup>1</sup> цього Кодексу.

На підставі наведених приписів можемо зробити висновок про наявність колізійності положень щодо вини суб'єкта податкових відносин: з одного боку, відповідно до абз. 2 п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України вину платника потрібно доводити контролюючим органам через доведення умислу в діях платника податків, а з іншого – вину потрібно доводити за критерієм достатності вжитих дій, тобто безвідносно до внутрішнього ставлення особи до правопорушення. Фактично, законодавець

пропонує запровадити два обов'язкових механізми встановлення вини суб'єкта податкових правовідносин. У той же час чітко не визначається, який з них доцільно застосовувати.

Зазначимо й інші дискусійні аспекти. По-перше, існує потреба в узгодженні положень щодо обов'язковості вини як ознаки податкового правопорушення, оскільки при його визначенні вина встановлюється як обов'язкова ознака, а у п. 109.3 закріплено лише певні випадки, коли вина може не встановлюватися. На нашу думку, слід більш чітко врегулювати наведені положення для їх ефективного правозастосування у подальшому.

По-друге, як ми вказали, пропонується закріпити лише відповідальність за діяння вчинені умисно. Так, 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 [7, абз. 2 п. 109.1 ст. 109]. Однак, порушення податкового законодавства можуть бути скоєні із необережності, за відсутності умислу платника. У зв'язку із цим потребують також вирішення низка цілком логічних, на наш погляд, питань: по-перше, чи підлягатимуть відповідальності особи за порушення податкового законодавства, вчинені з необережності; по-друге, передбачає чи ні законодавець можливість порушення податкового законодавства з необережності, і які наслідки такого порушення.

Цей аспект є вкрай важливим, про що свідчать й позиції суддів. Тут можна навести постанову Верховного Суду України від 2 червня 2019 р. по справі № 2340/3802/18. Зокрема, предметом розгляду тут було визнання протиправними та скасування рішень контролюючого органу які були ним прийняті з питання своєчасної реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних. Так, в ході перевірки контролюючим органом встановлено порушення вимог пункту 201.10 статті 201 Податкового кодексу України, а саме, щодо несвоєчасно зареєстрованих податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та застосовано штрафні санкції. При розгляді справи, судами було встановлено, що платник неодноразово звертався до контролюючого органу, проте документ(накладну) не було прийнято

у зв'язку виявленими помилками, а саме: «Блок даних. Невірний підпис - необхідно підтвердити право підпису...». Суди всіх інстанцій визначили, що правопорушення відбулось не з вини платника податків, а у зв'язку з безпідставним неприйняттям податкових накладних контролюючим органом, а причини їх неприйняття не підтверджені жодними належними та допустимими доказами.

В своїй Постанові Верховний Суд щодо вини в податкових правопорушеннях, зазначив, що судами попередніх інстанцій правильно застосовані положення цієї статті з врахуванням встановлених фактичних обставин про безпідставне неприйняття (блокування) відповідачем податкових накладних, які вперше своєчасно подані підприємством для реєстрації, з посиланням на висновки Верховного Суду, здійснені при вирішенні спорів в подібних правовідносинах. Неодноразове намагання позивача здійснити реєстрацію податкових накладних в межах встановлених граничних строків свідчить про відсутність протиправної бездіяльності платника податків та виключає склад податкового правопорушення в розумінні статті 109 Податкового кодексу України. Таким чином, недоведеність вини платника позбавляє його від можливості бути притягнутим до фінансової відповідальності [8].

По-третє, доволі спірним у наукових колах вважалося питання стосовно встановлення вини юридичної особи за податкові правопорушення. Існує дві основних концепції щодо вини юридичної особи – суб'єктивна і об'єктивна. За суб'єктивного підходу (ще його називають «теорією ототожнення») вина юридичної особи вважається доведеною у разі, якщо доведена вина осіб, що займають головні посадові позиції в цій організації, за вчинення правопорушення або злочину в залежності від галузі права. Іншими словами, дії посадових осіб – генерального директора, головного бухгалтера та інших осіб, які приймають важливі рішення в організації, ототожнюються з діями юридичної особи [9]. Об'єктивний підхід виводиться безпосередньо з протиправної поведінки особи, тобто за основу береться об'єктивна сторона правопорушення, і організація визнається винною, виходячи з її фактичних дій (бездіяльності) як деліктоздатного суб'єкта права з вчинення правопорушення. У разі, якщо у організації була можливість здійснити правомірні дії, тобто уникнути вчинення правопорушення, але при цьому вона не пішла цим шляхом, то юридична особа

вважається винною у скоєнні правопорушення [10, с. 86]. На нашу думку, більш доцільним є закріплення суб'єктивного підходу до визначення вини юридичної особи у податкових правовідносинах. Справа в тому, що конструкція юридичної особи виступає певною фікцією у праві, оскільки на практиці все одно йдеться про об'єднання капіталів, знань, вмінь та навичок фізичних осіб. Наведене дозволяє вести мову й про відповідальність фізичної особи – керівника підприємства, установи, організації.

**Висновок.** На наш погляд, відповіді на позначені нами вище питання є очевидними, адже наявність чи відсутність вини суттєво впливає на стан платника податків. Тож винність має стати важливим і необхідним елементом у контексті залучення саме до фінансової відповідальності, а позначені законодавчі ініціативи стануть більш, ніж доречними і доцільними. Водночас позитивно оцінюючи пропонувані зміни до Податкового кодексу України, підкреслимо, що встановлення такої складової суб'єктивної сторони як вина у податково-правовому регулюванні потребує подальшого узгодження. Пропонований правовий механізм притягнення платників податків та інших зобов'язаних суб'єктів податкових відносин до фінансової відповідальності містить низку суперечностей, які стануть перепорою на шляху практичного застосування приписів податкового законодавства.

#### Список використаної літератури:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: проект Закону України № 1210 від 30.08.2019. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66520](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520);
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1129>
3. Музика-Стефанчук О. А., Федоров М. О. Проблеми вини у фінансовому праві: монографія. Кам'янець-Подільський: ТОВ «Друкарня Рута». 2015. 244 с.
4. Бортников С. П. Юридическая ответственность в налоговом праве: теория и практика: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2017. 441 с.
5. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 446 – IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1129>.
6. Юрчак Е. В. Вина как общеправовой институт: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2016. 28 с.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
8. Постанова Верховного Суду України від 2 червня 2019 р. по справі № 2340/3802/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80725093>.
9. Назаренко Б. А. Уголовная ответственность юридических лиц за налоговые преступления: pro et contra. «Российский следователь», 2015, № 14.
10. Демин А. В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 269 с.

#### **Kobylnik D. A. Subjective side of the tax offense: on the question of definition**

*In the article, the author emphasizes that the issue of financial liability, as well as the legal nature of such liability has always been the focus of lawyers. At the same time, the issue of guilt in the context of financial and legal liability has always been divided. It is noted that such various approaches were based on the provisions of the legislation in force at the time. If we resort to temporal analysis, then, given the provisions of national law, the subjective side (the person's attitude to the act, guilt) is not currently required to bring the subject of financial relations to justice, but this approach will change.*

*Given the above, the presented scientific publication focuses on the consideration of the subjective side of the tax offense, in particular, such a component as guilt. Based on the analysis of the provisions of current and future (those that have already been adopted, but have not yet entered into force) tax legislation, it is concluded that the presence or absence of fault significantly affects the taxpayer's condition. It is emphasized that the legislator has established a provision under which violations of tax legislation can be committed only intentionally. However, violations of tax law may be committed through negligence, in the absence of intent of the payer. In this regard, a number of quite logical, in our opinion, issues also need to be addressed: first, whether a person will be liable for violations of tax legislation committed through negligence; secondly, whether or not the legislator provides for the possibility of violating tax legislation through negligence, and what are the consequences of such a violation.*

*The author also emphasizes that the establishment of such a component of the subjective side as guilt in the tax law requires further coordination. The proposed legal mechanism for bringing taxpayers and other taxable persons to financial responsibility contains a number of contradictions that will be an obstacle to the practical application of the provisions of tax law.*

**Key words:** *financial responsibility, tax offense, composition of tax offense, guilt.*