

НОВА КОНЦЕПЦІЯ ПРИТЯГНЕННЯ ОСОБИ ДО ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

A NEW CONCEPT OF BRINGING A PERSON TO FINANCIAL RESPONSIBILITY IN TAX LAW OF UKRAINE

Маринів Н.А., к.ю.н.,
доцентка кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Товстоган Ю.В., студентка III курсу

*Інститут прокуратури та кримінальної юстиції
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

У статті досліджено інститут вини, який було запроваджено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 466-IX (далі – Закон № 466-IX).

Приділено увагу також визначенню понять «правопорушення» та «склад правопорушення», більш детально розглянуто значення «складу правопорушення», розкрито сукупність елементів, які його складають, а також висвітлено їх зміст.

Проаналізовано положення Податкового кодексу України до вказаних змін, зокрема було встановлено, що механізм притягнення платника податків до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення викликав низку питань, які переважно стосувалися досить дискусійного тоді елементу складу податкового правопорушення – суб'єктивної сторони, а саме вини як її обов'язкової ознаки. Окрему увагу приділено також аналізу підходів науковців до необхідності законодавчого введення категорії вини до визначення поняття податкового правопорушення та її закріплення як обов'язкового елементу його складу. Проаналізовано судову практику із вказаного питання, зроблено відповідні висновки. Так, встановлено, що неоднозначність податкового законодавства з питань суб'єктивної сторони податкового правопорушення дійсно потребувала законодавчого врегулювання, тому впровадження Законом № 466-IX інституту вини до Податкового кодексу України визнано позитивним і цілком обґрунтованим кроком.

Далі акцентовано увагу на суті змін, запроваджених Законом № 466-IX. Проаналізовано нове визначення поняття «податкове правопорушення», окрему увагу приділено змісту понять «вина» й «умисел», досліджено співвідношення вказаних категорій.

Висвітлено умови встановлення вини особи у вчиненні податкового правопорушення, випадки, коли відповідно до законодавства її встановлення є обов'язковим, а також умови встановлення у діянні умислу, наведено обставини, що можуть вказувати на умисність діянь особи. Підкреслено, що обов'язок доведення вини покладено на контролюючі органи. Увагу приділено також визначенню змісту окремих оцінних понять «добросовісності», «належної обачності», «розумності». На основі аналізу вказаних змін, які є предметом дослідження, виявлено й окреслено проблемні аспекти нововведень.

Зроблено висновок про те, що введення до податкового законодавства інституту вини є суттєвим покращенням механізму притягнення осіб до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Ключові слова: відповідальність за порушення податкового законодавства, податкове правопорушення, склад податкового правопорушення, суб'єктивна сторона податкового правопорушення, вина в податковому праві, умисел у податковому праві.

The scientific article examines the institute of guilt, which was introduced into the tax legislation of Ukraine by the Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine to improve tax administration, eliminate technical and logical inconsistencies in tax legislation” from 16.01.2020 № 466-IX.

Attention is also paid to the definition of the concepts of “offense” and “composition of the offense”, the meaning of “composition of the offense” is considered in more detail, the set of elements that make it up is revealed, as well as their content.

The provisions of previous version of the Tax Code of Ukraine were analyzed, in particular, it is established that the mechanism of bringing the taxpayer to liability for a tax offense caused a number of issues related mainly to a very controversial element of the tax offense – with the subjective side, namely, guilt as its mandatory feature. Special attention is also paid to the analysis of scholars' approaches to the need for legislative introduction of the category of guilt to define the concept of tax offense and consolidation of guilt as a mandatory element of its composition.

Judicial practice on this issue is analyzed and appropriate conclusions are made. Thus, it is established that the ambiguity of tax legislation regarding the subjective side of the tax offense required legislative regulation. Therefore, the introduction by Law № 466-IX of the institute of guilt in the Tax Code of Ukraine is recognized as a positive and reasonable step.

Next, attention is focused on the essence of the changes introduced by Law № 466-IX. The new definition of the concept of “tax offense” is analyzed, special attention is paid to the content of the concepts of “guilt” and “intent”, the relationship between these categories is investigated.

The conditions of establishing the guilt of a person in committing a tax offense, cases when in accordance with the law its establishment is mandatory, as well as the conditions of establishing in the act of intent are described. Circumstances that may indicate the intent of the person's actions are given. It is emphasized that the burden of proving guilt is now on the supervisory authorities. Attention is also paid to the definition of the content of certain evaluation concepts: “good faith”, “due diligence”, “reasonableness”. Based on the analysis of these changes, which is the subject of research, identified and outlined problematic aspects of innovations.

Key words: liability for violation of tax legislation, tax offense, composition of the tax offense, subjective side of the tax offense, guilt in tax law, intent in tax law.

Постановка проблеми. Податковим правовідносинам притаманний особливий характер, у зв'язку із чим вони потребують досконалого правового регулювання, оскільки, як відомо, податкові надходження за своєю сутністю є основним джерелом фінансового забезпечення функціонування держави.

Необхідним елементом правового регулювання відносин із оподаткування є інститут юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Серед

науковців довгий час було дискусійним питання елементів складу податкового правопорушення, а саме його суб'єктивної сторони, бо донедавна визначення податкового правопорушення, що містилося у Податковому кодексі України (далі – ПКУ України, кодекс) [1], не вказувало на винність як обов'язкову умову притягнення до відповідальності. Таким чином, за попереднім законодавчим підходом до визначення вказаного поняття, вина виключалася з переліку обов'язкових ознак його складу, що, на

думку правників, суттєво порушувало принципи справедливості й індивідуалізації відповідальності за порушення податкового законодавства.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 466-IX [2] до Податкового кодексу України було внесено зміни, які стосувалися, окрім іншого, концепції притягнення до відповідальності платників податків. Так, із 1 січня 2021 р. набули законної сили нововведення, відповідно до яких особа може бути притягнена до фінансової відповідальності за вчинення окремих податкових правопорушень лише за наявності у її діянні вини.

Оскільки концепція вини є новою для податкового права України, вважаємо необхідним та актуальним дослідження цього питання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблематики визначення елементів складу податкового правопорушення, зокрема суб'єктивної сторони та вини, приділили увагу такі вчені: В.О. Куслії [3], М.І. Трипольська [4; 5], З.М. Будько [6], В.С. Яновський [9], Ю.В. Оніщик [10], М.О. Федоров [11], А.С. Літвінцева [12], О.В. Гедзюк [14].

Нововведена концепція винності стала предметом розгляду праць таких науковців і правників, як Н.А. Маринів [7], Д.А. Кобильнік [13], Р. Ханова й А. Барікова [16], А. Полянничко [17; 18].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Основною метою статті є дослідження запровадженого у податковому праві України інституту вини, аналіз нововведень та окреслення кола питань, що потребують подальшого законодавчого врегулювання.

Виклад основного матеріалу. Дослідження інституту вини у податковому праві України необхідно розпочати з надання дефініцій поняттям «правопорушення» та «склад правопорушення».

У загальній теорії права правопорушення визначається як суспільно небезпечне, винне, протиправне діяння, за вчинення якого передбачена юридична відповідальність. Для притягнення платника податків до відповідальності його діяння має відповідати ознакам та елементам складу правопорушення [3, с. 193–194].

Слід зазначити про важливість складу податкового правопорушення, оскільки встановлення його ознак: 1) забезпечує дотримання таких принципів, як законність, обґрунтованість і справедливість під час застосування до особи юридичної відповідальності; 2) дозволяє провести чітке розмежування між правомірними та протиправними діяннями; 3) дає змогу відмежувати одне податкове правопорушення від іншого.

Крім того, склад правопорушення має вкрай важливе значення для фінансово-правової охорони з огляду на те, що відсутність у діянні хоча б однієї з обов'язкових ознак складу податкового правопорушення робить неможливим притягнення особи до фінансово-правової відповідальності [4, с. 110–111].

У юридичній науці вироблено підхід, за яким склад правопорушення утворюють у сукупності об'єктивні та суб'єктивні ознаки діяння, котрі визначають його як правопорушення. До таких ознак належать об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона. Остання з перелічених ознак, з огляду на мету дослідження, потребує більш детальної характеристики.

Суб'єктивна сторона правопорушення, як відомо, відображає внутрішню сторону правопорушення, що характеризує психічну діяльність особи в момент вчинення суспільно небезпечного або шкідливого діяння.

Суб'єктивна сторона має важливе значення для забезпечення реалізації принципу справедливості та принципу індивідуалізації юридичної відповідальності. Факультативними її елементами є мета та мотив правопорушення, а обов'язковим елементом є вина – психічне ставлення особи до свого протиправного діяння та його результату у вигляді суспільно небезпечних або шкідливих наслідків.

Саме наявність вини традиційно визнається центральною ознакою суб'єктивної сторони й основною умовою для притягнення особи, котра вчинила правопорушення, до відповідальності [5].

На нашу думку, для оцінки необхідності та доречності змін стосовно концепції вини у податковому праві, внесених законом № 466-10, необхідно для порівняння проаналізувати податкове законодавство до внесення вказаних змін і позиції науковців щодо необхідності реформування податкового законодавства з питання закріплення ознак суб'єктивної сторони як обов'язкових для притягнення суб'єкта до фінансово-правової відповідальності за вчинення податкового правопорушення.

Так, вважаємо, що попереднє правове оформлення інституту податкової відповідальності характеризувалося певною непослідовністю та суперечливістю з огляду на таке.

Погоджуємося із думкою З.М. Будько, що податкове законодавство не містило чіткої відповіді щодо загальних засад притягнення платника податків до відповідальності за порушення податкового законодавства, бо, наприклад, залишалось невизначеним питання, чи впроваджена була так звана «презумпція винності» платника податків, чи все ж таки для притягнення особи до відповідальності необхідним було встановлення у її діянні вини [6, с. 143].

Як зазначає Н.А. Маринів, хоча законодавець і не вказував обов'язковості елементу вини, у деяких статтях Податкового кодексу України були наявні вказівки на вину особи як умову її притягнення його до фінансової відповідальності (наприклад, п. 120-2.2 ст. 120-2 ПК України у редакції до змін, внесених Законом № 466-10) [7, с. 28].

Схожої думки дотримується і М.І. Трипольська, наголосуючи на тому, що навіть за наявності неоднозначності змісту норм податкового законодавства ст. 109 ПК України (у старій редакції), виступаючи загальною нормою, все одно повністю виключала суб'єктивну сторону зі складу податкового правопорушення, адже серед переліку обов'язкових ознак складу податкового правопорушення не містила ознаки винності [4, с. 112].

Цікавою є і судова практика із цього приводу. Для прикладу наведемо постанову Верховного Суду від 10 червня 2021 р. у справі № 160/3069/19 [8].

У мотивувальній частині суд зазначає, що відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин, у визначенні податкового правопорушення відсутня пряма вказівка законодавцем про необхідність встановлення вини, проте згідно із загальними підходами Верховного Суду, висловленими у постановках від 14 серпня 2018 р. у справі № 803/1583/17, від 30 січня 2018 р. у справі № 815/2745/17, від 2 липня 2019 р. у справі № 2340/3802/18, від 20 серпня 2019 р. у справі № 1640/3125/18, вчинення платником податків всіх залежних від нього дій для своєчасної реєстрації податкової накладної, яка не відбулася внаслідок протиправної поведінки суб'єкта владних повноважень, від котрого залежало забезпечення можливості належним чином виконати цей обов'язок, унеможливує притягнення такого платника податків до відповідальності. Таким чином, Верховний Суд констатує неможливість притягнення платника податків до відповідальності за відсутності вини у його діянні.

Проте навіть за вказівки Верховним Судом на необхідність встановлення винного вчинення податкового правопорушення у цій справі саме платник податку повинен був довести належними та допустимими доказами вжиття всіх залежних від нього дій для своєчасної реєстрації податкових накладних, а також те, що несвоєчасна реєстрація відбулася внаслідок протиправної поведінки суб'єкта владних повноважень.

Таким чином, проаналізувавши судову практику, можна дійти двох висновків: а) у певних випадках, попри відсутність вказівки у п. 109.1 ст. 109 ПК України, встановлення вини було обов'язковою умовою для притягнення особи до відповідальності; б) водночас обов'язок доведення відсутності вини покладался на платника податків, що, на нашу думку, особливо знижувало рівень правової охорони прав платників податків.

Крім того, слід наголосити на тому, що у науковому середовищі не було одностайної думки щодо необхідності врегулювання неоднозначної ситуації стосовно вини у податковому законодавстві України.

Так, В.С. Яновський вказував на неприпустимість механічного переміщення категорії «презупції невинуватості» у податкове законодавство, бо це могло призвести до кризи податкової системи – держава би стала неспроможною забезпечити ефективне адміністрування. Вчений висловив думку, що таке переміщення має бути раціональним, а тому першочергово має бути створена відповідна база й інфраструктура для забезпечення збереження ефективності здійснення фіскальної функції державою та своєчасності здійснення правосуддя. Також важливим є аспект запобігання зловживанням з боку платників податків [9, с. 120].

В.О. Куслій необхідність введення ознаки вини до складу податкового правопорушення обґрунтував її функцією у досягненні цілей юридичної відповідальності [3, с. 193–193].

На думку Ю.В. Оніщика, загально визнаним принципом юридичної відповідальності в усіх галузях права є наявність вини, а тому вина суб'єкта податкового правопорушення має бути доведена в обов'язковому порядку незалежно від вказівки на це в законі, а перелік винятків має бути законодавчо закріплений [10, с. 67].

М.О. Федоров висловив думку на користь підходу, відповідно до якого фундаментальним принципом правової політики держави та публічного права є принцип суб'єктивного ставлення (принцип винності), що є системою категорією, яку в сукупності становлять три самостійні елементи – осудність суб'єкта відповідальності, власне відповідальність і суб'єктивна підстава відповідальності – вина. Саме тому ефективна реалізація цього принципу правозастосовними органами має важливе значення для успішної протидії правопорушенням у фінансово-правових відносинах, бо помилка у встановленні вини суб'єкта під час притягнення до відповідальності залишає негативний соціально-психологічний відтінок – шкодить правам суб'єктів фінансової діяльності, їхнім законним інтересам і, як наслідок, породжує зневіру у державі та правовий нігілізм [11, с. 207].

Критичне ставлення до такого реформування податкового законодавства висловила А.С. Літвінцева, бо, на думку дослідниці, суб'єктивна сторона не впливає на кваліфікацію податкових правопорушення, що виводиться з положень ПК України, а переважаючим методом податкового права є імперативний метод, тому введення диференціації відповідальності залежно від елементів суб'єктивної сторони чинитиме деструктивний вплив на інститут податкової відповідальності [12, с. 125].

Важливо також звернути увагу на функції фінансово-правової відповідальності. Д.А. Кобильнік вказує, що головним завданням держави є наповнення дохідної частини бюджетів всіх рівнів. Так само важливою є і компенсація спричинених державі збитків – у цьому відображається правовідновлювальна функція фінансово-правової відповідальності. Вона виконує також функцію стимулювання платника податків до належного виконання податкового обов'язку та каральної функції у вигляді справедливого покарання особи, котра вчинила податкове правопорушення. Перша із функцій для держави більш важлива. Таким чином позбавляється знижена увага до питання суб'єктивного ставлення суб'єкта до вчиненого ним пору-

шення податкового законодавства, але, оскільки питання вини платника податків суттєво впливає на стан останнього, дослідник вказав, що вина має бути обов'язковим елементом суб'єктивної сторони податкового правопорушення [13, с. 50, 53].

О.В. Гедзюк зазначила, що увага до вини у податковому законодавстві має перейти із площини наукових досліджень до законодавчого закріплення. Вагомою є й теза дослідниці, що обов'язок доведення вини та факту вчинення податкового правопорушення має доводитися не суб'єктом податкового правопорушення, а саме контролюючими органами [14, с. 65], проте, як було встановлено вище, судовий підхід до обов'язку доведення вини платника податків суттєво відрізнявся.

Далі слід приділити увагу новелам податкового законодавства, оскільки, як нами було встановлено, у податковому законодавстві дійсно існувала суттєва неоднозначність стосовно вини платників податків, що цілком обґрунтовує доречність змін, внесених Законом № 466-IX, тож надалі виникає закономірне питання: наскільки ефективними та якісними за своєю суттю вони є.

Законом № 466-IX було оновлено концепцію притягнення до відповідальності суб'єкта податкового правопорушення. З огляду на те, що легалізація інституту вини є важливим нововведенням, Державною податковою службою України було направлено до підвідомчих регіональних органів лист від 31 грудня 2020 р. № 24242/7/99-00-20-01-02-07 [15] (Далі – Лист від 31 грудня 2020 р.), у додатку до якого містяться Рекомендації щодо визначення вини платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів та умисності діяння у податкових правопорушеннях.

У чинному Податковому кодексі України податкове правопорушення визначається як протиправне, винне (у випадках, чітко окреслених податковим законодавством), діяння платника податку (у тому числі осіб, притягнутих до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом (ст. 109).

Отже, нині настання фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення можливе лише в тому разі, якщо буде доведена наявність вини у діянні особи, у випадках, коли її встановлення визначене законом як обов'язкове.

Водночас легальна дефініція поняття «вина» відсутня, але з положень ПК України можна окреслити суть вказаної категорії. Так, відповідно до п. 112.2 ст. 112 Кодексу особа вважається винною за умови встановлення:

а) що така особа мала можливість для дотримання правил і норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, і з урахуванням цього:

б) особою не було вжито заходів, які були би достатніми для їх дотримання.

Вжиті платником податків заходи є достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що під час вчинення протиправних діянь платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Законодавцем було застосовано сполучник «та» між критеріями «достатності» вжитих суб'єктом заходів, а тому вказане положення має тлумачитися як необхідність доведення контролюючим органом наявності всіх трьох ознак у сукупності [16].

Слід сказати, що вказані критерії є оцінними категоріями, тож виникає потреба подальшого встановлення їх змісту.

Так, на думку А. Полянчика, про розумність дій платника податків може, наприклад, свідчити вчинення ним дій, спрямованих на: повне з'ясування змісту норм чинного податкового законодавства; документальну фіксацію обставин господарських операцій, які мають бути відображені у податковому обліку; належне зберігання первинних і звітних документів, їх своєчасне складання. Крім того,

про розумність має свідчити оптимальне співвідношення зусиль, що спрямовуються платником податків на дотримання податкового законодавства з обсягом можливих порушень та/чи економічних витрат платника.

Щодо обачності, то вона, на думку автора, за своєю суттю є різновидом розумності, але для їх розрізнення належну обачність треба розуміти як обов'язок особи вживати заходи, спрямовані на оцінку можливих наслідків взаємодії платника податків з іншими особами. Для прикладу, обачними будуть дії особи, спрямовані на: перевірку достовірності отриманої щодо контрагента інформації; встановлення у договорі між ним і контрагентом певних гарантій тощо.

Під добросовісністю можна розуміти бажання платника податків бути чесним і відкритим у взаємодії як із контролюючими органами, так і з іншими платниками податків. Прикладами добросовісності є: утримання від втаємничення, зміни суті реальної економічної діяльності платником податків; відображення у податковому обліку усіх суттєвих у правовому розумінні фактів, відмова від вчинення дій, спрямованих на їх приховування, та ін. [17].

Оскільки, як зазначалося вище, вказані критерії є оціночними категоріями, то формування їх змісту буде здійснюватися у міру розвитку судової практики з питань оцінки судом достатності обґрунтування контролюючими органами вини платників податків (коли вона підлягає встановленню) під час розгляду конкретних справ.

Важливо також звернути увагу на особливий підхід законодавця – запроваджуючи до ПК України категорію вини, було окреслено лише виключні випадки, коли вона обов'язково має бути доведена (п. 119.3 ст. 119; п. 123.2–123.5 ст. 123; п. 124.2, 124.3 ст. 124; п. 125-1.2–125-1.4 ст. 125-1 ПК України). Отже, настання фінансової відповідальності за вчинення інших податкових правопорушень пов'язується лише із фактом його встановлення контролюючими органами без обов'язку доведення ними вини платника податків.

Крім того, слід зазначити, що окресленими змінами також введено поняття умислу, встановлення якого тісно пов'язане з настанням фінансової відповідальності (лише за правопорушення з переліку у п. 109.3 ст. 109 ПК України).

Так, якщо контролюючий орган доведе обставини, які є свідченням того, що платник податків цілеспрямовано й удавано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, встановлених податковим законодавством, то діяння платника податків вважається таким, що вчинене умисно (абз. 2 п. 109.1 ст. 109). Як зазначається у вищезгаданих Рекомендаціях, контролюючі органи зобов'язані забезпечити належну доказову базу, котра буде переконливо доводити такі обставини.

Зокрема, обставинами, що вказують на умисність податкового правопорушення платника податків, на думку контролюючого органу, можуть бути: створення видимості реальності здійснення оподатковуваних операцій (доказами, які можуть слугувати для аналізу реальності, можуть бути дані про існування, рух, використання активу) чи оформлення операцій угодами, що не відповідають змісту реально вчинених операцій (умисел полягає у цілеспрямованому спотворенні оформлення змісту вчинених операцій, створенні таким шляхом видимості вчинення іншої, ніж та, яка реально мала місце, операції); відсутність розумних економічних причин для здійснення господарських операцій (ділової мети) (тобто за умови здійснення певних завдань господарська операція має передбачати приріст або збереження активів чи їх вартості – мати певний економічний ефект); відсутність або дефектність первинних документів тощо.

Отже, говорячи про вини й умисел як особливу форму вини, розглядаємо їх як певну поведінку платника податків. Як зазначає А. Полянничко, вина є елементом

об'єктивної сторони складу податкового правопорушення, а не характеризує його суб'єктивну сторону, оскільки умисел у податковому праві є не психічним ставленням правопорушника до своїх дій, а відображенням певної поведінки платника податків, що є результатом цілеспрямованого волевиявлення, метою якого є ніщо інше, ніж невиконання вимог податкового законодавства, яке має бути доведено контролюючим органом [18].

На нашу думку, аналізуючи вказані законом умови встановлення контролюючим органом умислу, слід звернути увагу на те, що законодавець вказує не стільки на об'єктивну сторону (поведінку платника податків), скільки на цілеспрямованість і мету їх вчинення, тобто мається на увазі, що за встановлення певної поведінки платника податків можна говорити про наявність у його свідомості умислу на порушення вимог податкового законодавства та відповідної мети, оскільки встановлення відповідної поведінки є свідченням саме такого суб'єктивного ставлення платника податків до вчинюваних ним діянь. Таким чином, встановлення суб'єктивної сторони діяння відбувається за допомогою аналізу реальної поведінки особи, котра порушує вимоги податкового законодавства (об'єктивної сторони).

Крім того, вважаємо за необхідне прокоментувати підхід до розуміння співвідношення вини й умислу в податковому праві, який міститься у листі ДФС України від 31 грудня 2020 р. Так, у вказаному листі зазначено, що вина полягає у невиконанні або неналежному виконанні встановлених податковим законодавством правил, коли платник податків повинен був і міг її дотримуватися, у разі доведення таких обставин контролюючим органом. Тому їх невиконання або неналежне виконання є наслідком саме умисних діянь особи за умови доведення вказаного контролюючими органами, аргументом чого є той факт, що як невиконання, так і неналежне виконання є порушенням закріплених ПК України обов'язків платників податків (ст. 16, 36 Кодексу). Отже, вказується, що будь-які винні дії платника є умисними, оскільки є наслідком недотримання правил і норм, встановлених Кодексом.

По-перше, слід зазначити, що не всі з перелічених у п. 109.3 ст. 109 Кодексу податкових правопорушень визначаються як умисні, бо фінансова відповідальність за використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, не сплачених до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу, крім іншої відповідальності, визначеної Кодексом (п. 123.4 ст. 123 Кодексу), настає за умови встановлення вини у діянні особи, а п. 123.5 ст. 123 передбачає ті самі діяння, але вчинені умисно.

Отже, ми можемо зробити висновок, що поняття «вина» й «умисел» у податковому праві не є тотожними, бо п. 123.4 ст. 123 Кодексу передбачає встановлення вини без кваліфікуючої ознаки у формі умислу, а п. 123.5 ст. 123 передбачає встановлення умисної форми вини за те саме діяння. Тобто законодавець, формулюючи положення, які стосуються вини й умислу, розмежував ці поняття.

Надалі виникає питання, чи вказує наведене на існування у податковому законодавстві двох форм вини – умислу та необережності, бо як, окрім необережності, можна визначити винні дії особи, що не є умисними, проте слід також зазначити, що чинний ПК України не містить жодної вказівки на таку форму вини, тож про неї, як зазначено вище, можна говорити, лише проаналізувавши певні положення Кодексу. Окреслене питання є дискусійним.

До того ж підхід до встановлення умислу має бути серйозним, оскільки його встановлення у діянні значно впливає на розмір штрафних санкцій, котрі підлягають засто-

суванню за вчинене податкове правопорушення, адже за умисне діяння штраф встановлюється у більшому розмірі, ніж за винне, вчинене без умислу, наприклад: а) у розмірі 25% (50% за повторності) відсотків від суми, встановленої законом (п. 123 ст. 123); б) у подвійному розмірі сум, що були використані не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям надання податкових пільг (п. 123.5 ст. 123).

Тобто відповідальність за винне неумисне діяння та винне умисне діяння також вказує на різницю між вказаними категоріями, а їх змішування контролюючими органами під час доведення вини призведе до погіршення стану платника податків.

Далі слід також вказати, що на наявність вини у діянні додатково вказує також вчинення триваючого чи повторного правопорушення, дефініції яких передбачені п. 111.4 ст. 111 (повторне) та п. 111.5 ст. 111 (триваюче).

Досить важливими є також зміни, що стосуються введення інститутів звільнення платників податків від фінансової відповідальності (п. 112.8 ст. 112 ПК України) та пом'якшення фінансової відповідальності особи (ст. 112-1). Юридичним наслідком встановлення як мінімум однієї пом'якшуючої обставини у діянні платника податків передбачає нарахування розміру штрафу у розмірі 50% від того, що встановлений Кодексом за вчинення відповідного податкового правопорушення.

Підставою притягнення платника податків до фінансової відповідальності є повідомлення-рішення відповідно до п. 112.5 ст. 112 ПК України (яке має відповідати приписам п. 58.1 ст. 58 ПК України). Важливим є закріплення принципу тлумачення обставин, що можуть вказати на винну особу, на користь особи, якщо існують сумніви щодо їх наявності. У разі, якщо винну платника податків не буде доказано у встановленому ПК України порядку, його, відповідно, не може бути притягнуто до фінансової відповідальності у випадках, передбачених Кодексом (коли доведення вини є обов'язковою умовою притягнення до відповідальності).

Таких висновків доходить і суд, підтвердженням чого слугує судова практика. Так, Окружний адміністративний суд міста Києва у рішенні від 23 жовтня 2021 р. у справі № 640/18979/21 [19] вказав таке. Відповідальність у вигляді штрафу за вчинення податкового правопорушення, передбаченого п. 123.2–123.3, ст. 123 ПК України має настати лише за доведення умисного вчинення платником податків діянь, передбачених п. 123.1, ст. 123 Кодексу, контролюючим органом. Невиконання вказаного обов'язку контролюючими органами унеможливило притягнення особи до відповідальності за вказане у повідомленні-рішенні протиправне діяння. Головним аспектом у вирішенні цієї справи є обґрунтованість повідомлення-рішення, прийнятого на підставі акта перевірки. Так, Суд зазначив, що актом перевірки жодних обґрунтувань того, що позивач порушив діяння, передбачене ст. 123 ПК України, саме у форму умислу, не наведено, окрім формального зазначення у висновку акта податкової перевірки про умисний характер його вчинення. Таким чином, з огляду на те, що докази не були покладені в основу спірного рішення, контролюючий орган не може на них посылатися у розгляді справи, крім випадку, коли він доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для отримання цих доказів до прийняття оскаржуваного рішення, але з незалежних від нього причин вони не були отримані. Суд вирішив скасувати та визнати оскаржуване повідомлення-рішення протиправним [19].

Отже, ми вважаємо, що проаналізовані у статті зміни є позитивними та необхідними у податковому законодавстві, але слід також сказати, що водночас їм притаманні й певні недоліки. Тож варто звернути увагу на умовно окреслені три аспекти, які потребують подальшого опрацювання.

По-перше, як уже було зазначено, чинний ПК України, зокрема у частині, що стосується встановлення вини

особи у вчиненні податкового правопорушення, широко оперує оціночними поняттями. Так, оціночними є поняття «достатні заходи», «нерозумно», «без належної обачності», «недобросовісно», «мала можливість» тощо. З аналізу Кодексу зрозуміло, що наведені приклади не вичерпують всього обсягу введених законодавцем оціночних понять.

Погоджуємося з тим, що викладення приписів у такий спосіб наділяє контролюючі органи широкими дискреційними повноваженнями [7, с. 30], а обов'язок перевірки правильності застосування приписів чинного податкового законодавства контролюючими органами у встановленні вини особи повністю покладається на суд.

Другий аспект стосується того, що зміни, внесені Законом № 466-IX, передбачають обов'язкове встановлення вини не за всі податкові правопорушення, а лише за ті, перелік яких міститься у п. 109.3 ст. 109 ПК України. Застосування принципу відповідальності за винну не розповсюджується на інші податкові правопорушення. Стосовно цього витання Д.А. Кобильнік наголошує на неузгодженості положень вказаного пункту з п. 109.1 ст. 109, де винну визнано обов'язковою ознакою складу податкового правопорушення [13 с. 51–53], що суперечить засадничому принципу права – справедливості [7, с. 59].

Третій аспект стосується колізійності положень чинного податкового законодавства щодо встановлення вини. Так, зазначається, що нині діють два механізми встановлення вини суб'єкта податкових правовідносин: а) вина особи відповідно до п. 109 ст. 109 ПК України має встановлюватися за критерієм достатності вжитих нею дій, тобто з такого боку вина розглядається як певна поведінка суб'єкта безвідносно до внутрішнього ставлення особи до вчинюваних нею діянь; б) водночас під час встановлення у діяннях особи кваліфікуючої ознаки – умислу – контролюючі органи мають встановити певну поведінку суб'єкта, що вказує на внутрішнє ставлення особи до вчинюваних нею діянь – цілеспрямованість і конкретну мету, тобто свідоме спрямування особою зусиль саме на невиконання чи неналежне виконання вимог, встановлених податковим законодавством [13, с. 51–53].

Висновки. Отже, було досліджено зміни, внесені Законом № 466, якими було запроваджено інститут вини до ПК України, внаслідок чого ми дійшли висновку, проаналізувавши положення попередньої редакції Кодексу, думки та підходи вчених стосовно необхідності запровадження вини як обов'язкової ознаки складу податкового правопорушення, про те, що законодавче закріплення поняття вини було об'єктивно необхідним із огляду на принципи справедливості, індивідуалізації відповідальності за порушення законодавства, та враховуючи мету застосування юридичної відповідальності до особи, котра вчинила правопорушення. Крім того, попередня редакція Кодексу містила посилання на «вину», хоч і не передбачала її як обов'язкову ознаку у визначенні поняття податкового правопорушення. Вказане підтверджується і проаналізованою судовою практикою.

Надзвичайно важливим, на нашу думку, є покладення обов'язку доведення вини особи у вчиненні податкового правопорушення, у разі, коли вона підлягає обов'язковому встановленню, на контролюючі органи. Позитивним впровадженням вважаємо дію у чинному податковому законодавстві інститутів звільнення платників податків від фінансової відповідальності та пом'якшення фінансової відповідальності особи.

У статті окреслено і негативні моменти вказаних змін. Наведені проблемні питання, на нашу думку, потребують подальшого врегулювання, оскільки податкове законодавство має бути чітким і передбачуваним, особливо у частині, що стосується притягнення особи до фінансової відповідальності. Оглянута проблематика є актуальною, тому необхідними вважаються подальші розвідки у цьому напрямі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 18.11.2021).
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16 січня 2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 18.11.2021).
3. Куслій В.О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 1–2. С. 192–196.
4. Трипольська М.І. Особливості складу податкового правопорушення. *Вісник Запорізького національного університету*. 2014. № 2. С. 109–115.
5. Трипольська М.І. Особливості закріплення суб'єктивної сторони податкового правопорушення в податковому кодексі України. *Держава та регіони. Серія «Право»*. 2014. № 2 (44). С. 56–60.
6. Будько З.М. Презумпція невинуватості в податковому праві. *Форум права*. 2011. № 1. С. 142–148. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bznpvp.pdf> (дата звернення: 18.11.2021).
7. Маринів Н.А. Відповідальність за податкові правопорушення: реформувати/залишити без змін? *Актуальні дослідження правової та історичної науки* : матеріали мажнр. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 12 листопада 2019 р.). Тернопіль, 2019. Вип. 17. С. 27–31.
8. Постанова Верховного суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 160/3069/19 від 10 червня 2021 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97598089> (дата звернення: 18.11.2021).
9. Яновський В.С. Презумпція невинуватості в податкових правовідносинах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція»*. 2013. № 6–3. Т. 1. С. 119–121.
10. Оніщик Ю.В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Юридичні науки»*. 2015. Вип. 1. Т. 3. С. 66–69.
11. Федоров М.О. Вина як обов'язкова умова відповідальності у фінансових правовідносинах. *Наука і правоохорона*. 2013. № 3 (21). С. 202–209.
12. Літвінцева А.С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2015. Вип. 35. Ч. 1. Т. 2. С. 123–126.
13. Кобильнік Д.А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони. Серія : Право*. 2020. № 3 (69). Т. 2. С. 49–54.
14. Гедзюк О.В. Інститут вини у податковому праві України. *Право і громадянське суспільство*. 2014. № 4. С. 54–68.
15. Щодо визначення вини платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів та умисності діяння у податкових правопорушеннях : Лист / Державна податкова служба України. *Нормативні документи від VOVU*. URL: <https://document.vovu.ua/doc/3265> (дата звернення: 18.11.2021).
16. Ханова Р., Барікова А. Оновлена концепція вини в податковому праві. *Судово-юридична газета*. 2021. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/199581-onovlena-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi> (дата звернення: 18.11.2021).
17. Полянничко А. Вина в податковому праві: кінець відповідальності «за того хлопця» чи реінкарнація ділової мети? *Вісник. Офіційно про податки*. 2021. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100024858-vina-v-podatkovomu-pravi-kinets-vidpovidalnosti-za-togo-khloptsya-chi-reinkarnatsiya-dilovoji-meti> (дата звернення: 18.11.2021).
18. Полянничко А. Умисел в податкових правопорушеннях – що таке і навіщо? *Юридична практика*. 2021. URL: <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravorogushenniakh-shcho-take-i-navishcho/> (дата звернення: 18.11.2021).
19. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва у справі № 640/18979/21 від 23 жовтня 2021 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/REVIEW/100619662> (дата звернення: 18.11.2021).