

УДК 347.73, 336.225,347.73:336.2:336.225.68(477)

Марина ТРУБІНА

кандидат юридичних наук, провідний науковий співробітник, Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна, 08200

ORCID: 0000-0003-3298-5353

DOI: 10.32782/LST/2021-4-14

Бібліографічний опис статті: Трубіна, М. (2021). Особливості застосування концепції вини платника податків на сучасному етапі. *Law. State. Technology*, 4, 78–83, doi: 10.32782/LST/2021-4-14

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ ВИНИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

Метою роботи є визначення на основі досягнень фінансово-правової науки суті концептуальних положень винуватості платників податків та значення умислу при податкових правопорушеннях, показ ступеня їх реалізації в податковому законодавстві України.

Методологічною основою виконання дослідження стало використання сукупності загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. Діалектичний метод застосовано для виявлення змісту понять «вина у податковому праві», «умисел в податковому правопорушенні», встановлення їхнього співвідношення з відповідними поняттями інших галузей права. Методи системно-структурного і структурно-функціонального аналізу використовувалися під час дослідження основних тенденцій, особливостей та основних проблем застосування концепції вини платника податків за вчинене правопорушення.

Наукова новизна результатів дослідження полягає у розкритті основних доктринальних підходів до розуміння концепції винуватості платника податків та ознак вини як елемента складу правопорушення, що дало змогу окреслити особливості їх застосування на сучасному етапі. Завдяки проведеному аналізу вітчизняного законодавства щодо встановлення вини особи виявлено певні відмінності у розумінні вини в податковому праві та інших галузях права як умови відповідальності за правопорушення. **В результаті проведення дослідження зроблено висновок** про необхідність законодавчого закріплення визначення вини в податковому праві. При цьому необхідно виходити з поведінкової концепції, а не суб'єктивного ставлення до податкового правопорушення. Запропоновано розглядати умисел у вчиненні діяння як кваліфікуючу ознаку податкового правопорушення, спрямовану на невиконання податкового обов'язку з метою створення умов для невиконання вимог закону. Аналіз норм податкового законодавства дає змогу стверджувати про необхідність при встановленні вини доведення критеріїв нерозумності, недобросовісності та необачності у їхній сукупності, якщо платник мав можливість поводитися належним чином. Однак ці критерії є оцінними поняттями, зміст яких має визначатися у кожному конкретному випадку.

Ключові слова: вина, платник податків, податкові правопорушення, умисел, фінансова відповідальність.

Marina TRUBINA

Ph.D. in Law, Leading Researcher, Reserch Institute of Fiscal Policy of the University of State Fiscal Service of Ukraine, 31, Universytetska str., Irpin, Kyiv Region, Ukraine, 08201

ORCID: 0000-0003-3298-5353

DOI: 10.32782/LST/2021-4-14

To cite this article: Trubina, M. (2021). Osoblyvosti zastosuvannya kontseptsii vyny platnyka podatktiv na suchasnomu etapi [Features of application of the concept of guilt of the taxpayer at the present stage]. *Law. State. Technology*, 4, 78–83, doi: 10.32782/LST/2021-4-14

FEATURES OF APPLICATION OF THE CONCEPT OF GUILT OF THE TAXPAYER AT THE PRESENT STAGE

Purpose of work. Determine on the basis of the achievements of financial and legal science the essence of the conceptual provisions of the guilt of taxpayers and the importance of intent in tax offenses, to show the degree of their implementation in the tax legislation of Ukraine.

Methodology. The study was the use of a set of general and special methods of scientific knowledge. The dialectical method is used to identify the content of the concepts of “guilt in tax law”, “intent in a tax offense”, to establish their relationship with the relevant concepts of other branches of law. Methods of system-structural

and structural-functional analysis were used in the study of the main trends, features and main problems of application of the concept of guilt of the taxpayer for the offense.

Scientific novelty. The results of the study are to reveal the main doctrinal approaches to understanding the concept of guilt of the taxpayer and the signs of guilt as an element of the offense, which allowed to outline the features of their application at the present stage. Through the analysis of domestic legislation to establish the guilt of a person revealed certain differences in the understanding of guilt in tax law and other areas of law as a condition of liability for the offense.

Conclusions. The study concluded that the need to legislate the definition of guilt in tax law, it is necessary to proceed from its behavioral concept, rather than a subjective attitude to the tax offense. It is proposed to consider intent to commit an act as a qualifying feature of a tax offense aimed at non-compliance with the tax obligation in order to create conditions for non-compliance with the law. The analysis of the norms of the tax legislation allows to assert the necessity in establishing the guilt of proving the criteria of unreasonableness, dishonesty and carelessness in their totality, if the payer had the opportunity to behave properly. However, these criteria are evaluative concepts, the content of which should be determined in each case.

Key words: guilt, taxpayer, tax offenses, intent, financial responsibility.

У статті 67 Конституції України закріплений обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. У ст. 1 Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (далі – ПКУ) встановлено порядок справляння податків і зборів їх на адміністрування, права та обов'язки платників податків, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Сьогодні застосування контролюючими органами податкового законодавства супроводжується різними правовими проблемами, частина з яких пов'язана з встановленням вини при притягненні особи до юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Хоча проблема вини в праві як підстави юридичної відповідальності детально вивчена і описана в науці кримінального права та інших галузях права, проєктування інституту вини в правовідносинах в сфері податків і зборів спричинило ряд проблем з реалізацією на практиці принципів податкової відповідальності.

Відсутність чіткого і збалансованого підходу до визначення та застосування концепції вини в податковому праві ставить податкові та судові органи в умови вирішення податкових спорів з довільними критеріями, за якими встановлюється відповідальність платників податків. Це створює передумови для неоднозначного трактування та застосування вини як обов'язкової ознаки податкового правопорушення (Ivanov, 2006).

Наукове осмислення питань, пов'язаних зі встановленням вини та з умисністю діяння платників податків за вчинене правопорушення, залишається сьогодні недостатнім. В Україні майже відсутні наукові розробки щодо концепції винуватості платників податків та її реалізації. Можна виділити лише декілька праць, у яких поряд з іншими питаннями досліджу-

ються прояви презумпції винуватості в податковому законодавстві України. До таких варто віднести праці Н.В. Александрової, І.І. Бабіна, Т.Є. Кушнарської. Л. Антошук, А. Полянничко, Д. Кулик та інших.

З точки зору теорії права та правової політики держави у правовій площині принцип винної відповідальності є умовою правильної соціально-політичної оцінки людської поведінки, зокрема такої, що становить собою правопорушення (Fedorov, 2013). У галузях публічного права містяться різні підходи до процесуального складника принципу вини. Так, у кримінальному процесі однією з головних засад визнається принцип презумпції невинуватості. Водночас, на думку М.О. Федорова, у такій публічно-правовій галузі, як фінансове право, навпаки, головним є принцип презумпції винуватості суб'єкта фінансового правопорушення (Fedorov, 2013). О.А. Музика-Стефанчук вказує, що особливість фінансової відповідальності – це нехарактерний для інших (окрім цивільної відповідальності) принцип презумпції винуватості суб'єкта фінансової відповідальності (Muzyka-Stefanchuk, 2007). Це означає, що відповідні контролюючі органи повинні встановити факт протиправного вчинення фінансового правопорушення, а питання винуватості впливає із факту встановленої протиправності вчиненого суб'єктом.

Що стосується презумпції невинуватості чи винності в податковому праві, то податкове законодавство до 2021 року не давало однозначної відповіді на реалізацію такого принципу в дії. Так, ПКУ в ст. 109, трактуючи податкове правопорушення, не встановлює вину як ознаку складу правопорушення. Податковий кодекс України взагалі не містить обставин, що виключають вину особи за вчинення податкового правопорушення, та обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність особи, що вчинила податкове правопорушення.

Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466) внесено зміни до ПКУ, у тому числі в частині кваліфікації податкового правопорушення. Звернемо увагу, що у тексті законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 1210 від 30.08.2019 р., який запроваджував в межах ПКУ принцип винної відповідальності платника податку за податкові правопорушення, теж не міститься визначення вини. У п. 22.2 висновку Головного науково-експертного управління на проект Закону України № 1210 зазначалось, що питання презумпції невинуватості у податкових правопорушеннях є дещо дискусійним у теоретичному відношенні, адже сплата податків та зборів є саме обов'язком. На думку експертів, для притягнення платника податків до відповідальності за правопорушення, передбачені ПКУ, достатньо лише констатації факту вчинення самого порушення без необхідності встановлення форми вини. Водночас експерти зауважили, що презумпція винуватості має стосуватись всіх податкових правопорушень, а не застосовуватись вибірково (Projekt Zakonu, 2019).

Дефініція самого податкового правопорушення викладена в п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу, а саме: «Податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПКУ) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом».

Так п. 1 ст. 112 ПКУ містить вказівку на те, що особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених ПКУ. Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПКУ 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.

Водночас на підставі абз. 2 п. 109.1 ст. 109 ПКУ платник податків має цілеспрямовано створити умови для несплати або несвоєчасної сплати податків, що має призвести до невиконання податкового зобов'язання. При цьому просто невчинення дій зі сплати податків не вказує на цілеспрямоване створення таких умов. Мають бути вчинені додаткові дії щодо протиправної змови з контрагентами, виведення капіталу тощо, які будуть свідчити про цілеспрямоване ухилення від виконання податкових обов'язків. У протилежному випадку сам факт несплати податків має визнаватися лише умисним, що дискримінує платника податків. Крім того, у пункті 124.1 ПКУ закріплено відповідальність за неумисну несвоєчасну сплату податків (Khanova, Varikova, 2021).

Встановлення вини та умисності діяння для податкового законодавства є нововведенням, яке потребує уваги контролюючих органів під час збору належної та допустимої доказової бази. Водночас податкове законодавство не містить визначення понять «вина» та «умисність діяння», проте воно розкриває їх суть та зміст, а також визначає, у яких випадках особа вважається винною у вчиненні правопорушення, коли її дії вважаються такими, що вчинені умисно.

Поняття «вина» відповідно до п. 5.3 ст. 5 ПКУ «Інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами» має трактуватися з позиції інших галузей права. Значимо, що податкове право – це окрема галузь права, яка відрізняється від кримінального та цивільного права.

Найбільш докладно концепція винної відповідальності розроблена в науці кримінального права. Відповідним профільним законом, який визначає вину, є Кримінальний кодекс України № 2341-III від 05.04.2001 (далі – ККУ). Розділ V ККУ визначає вину та її форми. Під виною у ст. 23 ККУ розуміється психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності. Умисел ст. 24 ККУ поділяє на *прямий*, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажала їх настання, та *непрямий*, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачала його суспільно небезпечні наслідки і не бажала, але свідомо припускала їх настання.

Тобто в ККУ вина визначається як психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, яка призвела або може призвести до пев-

них наслідків, а особа це свідомо припускала або повинна і могла це передбачити.

У процесі аналізу норм чинного законодавства встановлено що, ПКУ прямо не визначає форму вини як умисну і, на відміну від ККУ, не містить такого елементу змісту вини, як необережність. Натомість податкове законодавство виділяє загальне поняття вини як форми поведінки, що передбачає невжиття платником податків достатніх заходів, спрямованих на дотримання норм податкового законодавства, а також виокремлює особливу форму поведінки – умисне вчинення правопорушення як додаткову кваліфікуючу ознаку такого правопорушення (Polianychko, 2021).

Вина в податковому праві з огляду на зміст п. 112.2 ст. 112 ПКУ наявна тоді, коли особа не вжила достатніх заходів, щоб поводитися розумно, добросовісно і проявляти належну обачність під час вчинення дій або бездіяльності, за які передбачено фінансову відповідальність, і ці обставини були доведені контролюючим органом. На відміну від цього, умисна вина наявна в тому разі, коли особа не лише не вжила достатніх заходів, щоб зберігати належну розумність, добросовісність та обачність, але також і вчинила певні конкретні діяння, спрямовані на невиконання податкового обов'язку.

При цьому цілеспрямоване створення умов для невиконання податкових обов'язків за своїм характером має відрізнитися від невиконання податкового обов'язку. Іншими словами, не можна визнати вчинене податкове правопорушення умисним лише за наявності самого факту невиконання вимог законодавства. Невиконання податкового обов'язку – це наслідок, який має бути результатом або невжиття платником податків належних заходів з метою виконання такого обов'язку (і тоді правопорушення буде просто винним), або цілеспрямованих діянь, метою яких є створення умов для невиконання вимог закону (і тоді правопорушення буде умисним) (Polianychko, 2021).

Завдяки аналізу поняття «умисел» у кримінальному праві можна узагальнити, що податкове правопорушення визнається вчиненим з умислом, якщо особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своїх діянь, цілеспрямовано допускала настання шкідливих наслідків таких дій або бездіяльності.

Формально п. 112.1 ст. 112 ПКУ містить наявність вини як умови притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства та підходить до встановлення вини як можливості особи дотримуватися правил та норм, за порушення яких у ПКУ передбачена

відповідальність, однак невжиття нею достатніх заходів щодо їх дотримання через вчинення дій, які можуть бути кваліфіковані як нерозумні, недобросовісні та без належної обачності за умови доведення цього контролюючим органом, є свідченням вини особи у вчиненні податкового правопорушення. Такий підхід не відповідає визначенню вини у ККУ, зокрема тому, що він ніяк не пов'язує визнання вини з наявністю чи можливістю (яка повинна принаймні усвідомлюватися платником податків) небезпечних наслідків діяння чи бездіяльності, за які передбачається застосування кримінальної відповідальності. Якщо законодавець встановлює будь-які вимоги, невиконання яких не призводить і навіть не може призвести до небезпечних наслідків, то якщо платник податків мав потенційно можливість виконати ці вимоги, однак не виконав, платник податків таки вважається винним (за відсутності небезпечних наслідків).

При цьому положення п. 112.1 ст. 112 ПКУ вже передбачає винятки: «...крім випадків, передбачених цим Кодексом». Дану норму можна розцінювати як спеціальну норму для контролюючих осіб, оскільки відповідно до п. 109.4 ст. 109 ПКУ контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини. Тобто ПКУ встановлює різні умови притягнення до відповідальності для різних суб'єктів, а саме: для осіб за п. 112.1. тільки за наявності вини; для контролюючих органів за п. 109.4. незалежно від наявності вини.

Розглянемо трактування вини в цивільному законодавстві, оскільки концептуальні підходи до вини в ПКУ здаються досить схожими з Цивільним кодексом України № 435-IV від 16.01.2003 р. (далі – ЦКУ) та кардинально відрізняються від розуміння вини за кримінальним законодавством. Так у ст. 614 ЦКУ вина тлумачиться як підстава відповідальності за порушення зобов'язання, за якою особа, яка порушила зобов'язання, несе відповідальність за наявності її вини (умислу або необережності). Особа є невинуватою, якщо вона доведе, що вжила всіх залежних від неї заходів щодо належного виконання зобов'язання. Єдиною суттєвою відмінністю є те, що ПКУ покладає обов'язок доведення на контролюючий орган.

На думку О. Мініна, такий концептуальний підхід із прив'язкою до моделі за цивільним законодавством вважається концептуально хибним, адже цивільне законодавство за визначенням регулює відносини між рівними сторонами і на підставі вільного волевиявлення сторін (як це зазначено, зокрема, в ч. 1 ст. 1 ЦКУ),

а до податкових, бюджетних та інших відносин, заснованих на владному підпорядкуванні однієї сторони другій, таке врегулювання не застосовується, як вказано в ч. 2 ст. 1 ЦКУ. Тобто сторона сама зважає і обирає, чи приймати на себе відповідні зобов'язання і які при цьому нести можливі ризики. На відміну від цивільних, податкові відносини базуються на підпорядкуванні і реалізації владних повноважень щодо платників податків. Тобто платники не можуть самі обирати, чи вступати їм в такі податкові відносини і як саме їх структурувати. Вони є обов'язковими незалежно від волі платника податку (Minin, 2021).

Отже, податкове законодавство не містить визначення вини, проте у процесі реформування фінансової відповідальності була запроваджена концепція вини платників податків. Так, за своїм змістовим наповненням вина в ПКУ має схожість з трактуванням вини в цивільному законодавстві. Єдиною суттєвою відмінністю

є те, що ПКУ покладає обов'язок доведення на контролюючий орган, на відміну від ЦКУ, відповідно до якого особисті цивільні відносини ґрунтуються на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їхніх учасників. При концептуальному підході до розкриття змісту вини у ККУ необхідно виходити з концепції психічного ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності та її суспільно небезпечних наслідків і поділу вини на умисел і необережність. Аналіз ПКУ дозволяє констатувати, що вина як елемент податкового правопорушення розглядається саме як модель поведінки особи порушника та характеристика її діяльності в конкретних обставинах. Тобто сьогодні в податковому праві передбачено, що вина платника податків встановлюється на підставі зовнішніх ознак його діянь, не потребує з'ясування психічного ставлення особи до вчинюваних дій чи бездіяльності та цим відрізняється від змісту вини у кримінальному праві.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Иванов И.С. Институт вины в налоговом праве : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 ; Российская правовая академия. Москва, 2006. 213 с.
2. Федоров М.О. Вина як обов'язкова умова відповідальності у фінансових правовідносинах. *Наука і право*. 2013. № 3. С. 202–209.
3. Музыка-Стефанчук О.А. Фінансове право : навч. посіб. 3-тє вид., допов. і переробл. Київ : Атіка, 2007. 264 с.
4. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві від 30.08.2019 р. № 1210. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 (дата звернення: 01.07.2021).
5. Ханова Р., Барікова А. Оновлена концепція вини в податковому праві. *Судово-юридична газета*. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/199581-onovlena-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi#> (дата звернення: 20.05.2021).
6. Поляничко А. Умисел в податкових правопорушеннях – що таке і навіщо? *Юридична практика*. URL: <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravoporushenniakh-shcho-take-i-navishcho/>.
7. Мінін О. Фактичне запровадження законопроектом 1210 презумпції винуватості всупереч Конституції та міжнародним зобов'язанням України URL: <http://kmp.ua/uk/blog/factual-embedding-of-the-presumption-of-guilt-by-the-draft-law-no-1210-in-violation-of-the-dra/>.

REFERENCES:

1. Ivanov, I.S. (2006) Institut viny v nalogovom prave [Institute of guilt in tax law]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Moscwa. [in Russian]
2. Fedorov, M.O. (2013) Vyna yak oboviazkova umova vidpovidalnosti u finansovykh pravovidnosynakh [Fault as a prerequisite for liability in financial relations]. *Science and law*, 3, 202–20 [in Ukrainian]
3. Muzyka-Stefanchuk, O.A. (2007) *Finansove pravo* [Finance law]. Kyiv : Atika [in Ukrainian].
4. Proekt Zakonu pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenosti u podatkovomu zakonodavstvi: zareiestrovanyi 30 serpn. 2019 roku. № 1210 [Draft Law on Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve Tax Administration, Eliminate Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation from August 30 2019, № 1210. (2019, August 30) Retrieved from https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 [in Ukrainian].

5. Khanova, R., & Barikova, A. (2021) Onovlena kontseptsiiia vyny v podatkovomu pravi [Updated concept of guilt in tax law]. *Judicial-legal newspaper*. Retrieved from <https://sud.ua/ru/news/blog/199581-onovlena-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi#> [in Ukrainian].

6. Polianychko, A. Umysel v podatkovykh pravoporushenniakh – shcho take i navishcho? [Intent in tax offenses – what is it and why?]. *Legal practice*. Retrieved from <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravoporushenniakh-shcho-take-i-navishcho/> [in Ukrainian].

7. Minin, O. Faktychne zaprovadzhennia zakonoproektom 1210 prezumptsii vynuivatosti vsuperech Konstytutsii ta mizhnarodnym zoboviazanniam Ukrainy. [Actual introduction by Bill 1210 of the presumption of guilt contrary to the Constitution and international obligations of Ukraine] Retrieved from <http://kmp.ua/uk/blog/factual-embedding-of-the-presumption-of-guilt-by-the-draft-law-no-1210-in-violation-of-the-dra/> [in Ukrainian].