ІНСТИТУТ ВИНИ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ



Гедзюк Олена Вікторівна
кандидат юридичних наук
асистент кафедри фінансового права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Податкове законодавство, хоча і встановлює принцип стабільності, проте саме Податковий кодекс України чи не найчастіше підпадає під пильну увагу наших парламентарів та зазнає постійних змін. Однак, на що законодавчий орган не бажає звертати увагу, так це на склад податкового правопорушення, який закріплений у статті 109 Податкового кодексу України, а саме на його суб'єктивну сторону.

Дослідження інституту податкової відповідальності загалом та вини як категорії податкового права, зокрема, дуже актуальне. Дотримання чинного законодавства та належне виконання платниками податків покладених на них обов'язків забезпечить стабільні надходження до бюджету та, як наслідок, ефективне виконання державою власних функцій. Актуальність теми полягає також у необхідності вирішення наукових та практичних проблем визначення вини в діяннях суб'єктів податкових правопорушень.

За загальним правилом, яке було напрацьоване теорією права, правопорушення визначається як винне, протиправне, суспільно небезпечне діяння, за яке передбачена юридична відповідальність. До елементів складу правопорушення належать суб'єкт, суб'єктивна сторона, об'єкт та об'єктивна сторона.

У відповідності до статті 109 Податкового кодексу України, податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Суб'єктом податкового правопорушення може бути фізична та юридична особа. Таким чином, законодавець передбачає чотири групи суб'єктів податкових правопорушень, а саме: 1) платники податків; 2) податкові агенти; 3)

© Гедзюк О.В.

посадові особи платників податків та податкових агентів, 4) посадові особи контролюючих органів.

Виділення осіб як суб'єктів податкового правопорушення передбачає наявність певних ознак. Насамперед йдеться про наділення певними правами і обов'язками, спеціальним статусом, пов'язаним з оподаткуванням і закріпленим податковим законодавством.[1]

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України). Податковим агентом визначається особа, на яку Податковим кодексом України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Відповідно до статті 110 Податкового кодексу України, серед осіб, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень виділено платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб. Тобто, посадові особи контролюючих органів, які згадуються в статті 109 Податкового кодексу взагалі відсутні, що породжує невизначеність в цьому питанні. Більш того, всі склади податкових правопорушень, які встановлені у главі 11 розділу II Податкового кодексу України не передбачають суб'єктом відповідальності посадову особу контролюючого органу. На наш погляд, у такому випадку доречно говорити про дисциплінарне правопорушення, про яке, до речі, не йдеться у статті 111 Податкового кодексу України, де передбачена можливість бути притягненим за вчинення податкового правопорушення до фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності.

Об'єктом правопорушення виступають ті суспільні відносини, на які спрямовано діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. У сфері податкового регулювання такими є відносини, що встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку у широкому розумінні. Фактично об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів.[2] Деякі науковці вказують на те, що загальним об'єктом податкового правопорушення є податкова система країни.[3]

---

[1] Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. - Х. : Право, 2011. - Ч. 1. - С. 648.

[2] Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. - Х. : Право, 2011. - Ч. 1. - С. 646.

[3] Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляев. - М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - С. 237.

Об'єктивна сторона правопорушення показує його вираження зовні, вона включає ті елементи протиправної поведінки, які характеризують правопорушення як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. За своєю сутністю об'єктивна сторона правопорушення - це зовнішній акт людської поведінки, що має просторово-часові характеристики.[1] Об'єктивна сторона податкових правопорушень передбачає як дію, так і бездіяльність.

Суб'єктивна сторона правопорушення, яка характеризує внутрішнє ставлення особи до вчиненого нею діяння, включає вину, а також цілі та мотиви протиправної поведінки. Центральним елементом дослідження суб'єктивної сторони правопорушення є саме визначення змісту вини.

Під виною в науці розуміють психічне ставлення особи до своєї протиправної поведінки та її результатів. Розрізняють дві форми вини: умисел і необережність. Умисел характеризується усвідомленням особою протиправності своєї поведінки і бажанням їх настання або байдужим ставленням до нього. Необережність характеризується тим, що особа, хоча й усвідомлює протиправність своєї поведінки, не передбачає можливість наслідків, не бажає їх настання, але повинна була усвідомлювати характер своєї поведінки і передбачати наслідки. У подальшому для класифікації виокремлюють прямий і непрямий умисел, грубу і просту необережність. Такий підхід може бути доцільний щодо фізичних осіб у кримінальному праві, але непродуктивний у цивільному, для юридичних осіб,[2] та, відповідно неможливий для застосування в межах податкового права.

У вині суб'єкта права одержує конкретизацію принцип свободи волі - наріжний камінь концепцій права, правопорушення і відповідальності. Через свідомість і волю суб'єкта права заломлюються всі елементи складу правопорушення, внаслідок чого воно постає перед нами як втілення вільного задуму дієздатної особи, втілення, яке перетворило його на правопорушення.[3] Теорія вини, яка виходить із філософських категорій можливостей та дійсності, на думку багатьох вчених, найближча до потреб практики.[4] Формула Энгельса

---

[1] Хачатуров, Р. Л. Общая теория юридической ответственности : монография / Р. Л. Хачатуров, Д. А. Липинский. - СПб. : Юридический центр Пресс, 2007. - С. 285.

[2] Відповідальність у праві: філософія, історія, теорія : монографія / [І. Безклубий, С. Бобровник, І. Гриценко та ін.] за заг. Ред. І. Безклубого. - К. : Грамота, 2014. - С. 327.

[3] Іванський А.Й. Фінансова-правова відповідальність : теоретичний аналіз : монографія / А.Й. Іванський. - О. : Юридична література, 2008. - С. 202.

[4] Калмыков Ю.Х. Вопросы применения гражданско-правовых норм. / Ю.Х. - Саратов, 1976; Пугинский Б.И. Применение принципа вины при регулировании хозяйственной деятельности. / Б. И. Пугинский. - // Сов. ГиП. - 1976. - № 10; Пугинский Б.И., Сафиуллин Д.Н. Правовая экономика: проблемы становления / Б.И. Пугинский, Д.Н. Сафиуллин. - М., 1991.

«…свобода воли означает … не что иное, как способность принимать решения со знанием дела».[1]

Законодавець у статті 109 Податкового кодексу України не встановлює вину як елемент податкового правопорушення. Виникає питання чи зроблено це випадково, чи, можливо, цілеспрямовано, та чи можна говорити про відповідальність без вини у цьому контексті. З однієї сторони, держава прагне задовольнити публічний інтерес та наповнити бюджет, а з іншої, залишається відкритим питання, чи не відбувається у такому випадку порушення прав платника податку.

Для прикладу, в статті 106 Податкового кодексу Російської Федерації податкове правопорушення визначається як винне, протиправне (з порушенням законодавства про податки і збори) діяння (дія або бездіяльність) платника податків, податкового агента та інших осіб, за яке цим Кодексом встановлено відповідальність. У статті 108 Податкового кодексу Російської Федерації закріплено, що особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, поки її вину не буде доведено в передбаченому федеральним законом порядку. Особа, яка притягається до відповідальності, не зобов'язана доводити свою невинуватість у вчиненні податкового правопорушення. Обов'язок по доведенню обставин, що свідчать про факт податкового правопорушення і винну особи в його скоєнні, покладається на податкові органи. Крім того, серед обставин, які виключають притягнення особи до відповідальності за податкове правопорушення, встановлено відсутність вини в скоєнні такого правопорушення. Російський законодавець передбачає такі форми вини - умисел та необережність. Податкове правопорушення визнається вчиненим умисно, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своїх дій (бездіяльності), бажала або свідомо допускав настання шкідливих наслідків таких дій (бездіяльності). Податкове правопорушення визнається вчиненим з необережності, якщо особа, яка його вчинила, не усвідомлювала протиправного характеру своїх дій (бездіяльності) або шкідливого характеру наслідків, що виникли внаслідок цих дій (бездіяльності), хоча повинна була і могла це усвідомлювати.

Обставинами, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення, у Податковому кодексі Російської Федерації, визнаються: 1) вчинення діяння, яке містить ознаки податкового правопорушення, внаслідок стихійного лиха або інших надзвичайних та непереборних обставин; 2)

[1] Ф. Энгельс. Анти-Дюринг. - М., 1948, стр. 107

вчинення діяння, яке містить ознаки податкового правопорушення, платником податків - фізичною особою, яка перебувала в момент його вчинення в стані, при якому ця особа не могла усвідомлювати свої дії або керувати ними внаслідок хворобливого стану; 3) виконання платником податків письмових роз'яснень про порядок обчислення, сплати податку або з інших питань застосування законодавства про податки і збори, даних йому або невизначеному колу осіб фінансовим, податковим або іншим уповноваженим органом державної влади в межах його компетенції. Це перелік не є вичерпним, адже інші обставини можуть бути визнані судом або податковим органом, який розглядає справу, як такі, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення.

У главі 11 розділу II Податкового кодексу України відсутні положення про звільнення особи від відповідальності. Проте, по самому тексту Податкового кодексу України все ж таки передбачені випадки такого звільнення. Наприклад, відповідно до п. 49.6 ст. 49 у разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. У такому разі платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання такої податкової декларації. Платник податків протягом п'яти робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) контролюючому органу другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення.

Відповідно до статті 53 Податкового кодексу України не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої йому у письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації, зокрема, на підставі того, що у майбутньому така податкова консультація або узагальнююча податкова консультація була змінена або скасована.

Пунктом 129.6 статті 129 Податкового кодексу України передбачено, що за порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», з вини банку або органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, такий банк/ орган сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та

штрафні санкції у розмірах, встановлених цим Кодексом, а також несе іншу відповідальність, встановлену цим Кодексом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів, платежів до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

У таких випадках наявна вина третьої сторони, а не платника податку. Тобто законодавець не встановлює вину як елемент податкового правопорушення, при цьому передбачає випадки звільнення від відповідальності за відсутності такої вини.

Погоджуємось із думкою авторів, яка була викладена у монографії «Проблеми вини у фінансовому праві України», виходячи з того, що в Податковому кодексі України містяться норми, які виключають фінансову відповідальність платника податків, а також те, що, відповідно до уставленої теорії держави і права, обов'язковою ознакою правопорушення є вина, то все викладене дозволяє зробити припущення, що і самі законодавці усвідомлюють, розуміють і прагнуть закріпити те, щоб у податковому праві вина також визнавалась обов'язковою ознакою податкового правопорушення.[1]

Крім того, важливою є процедурна складова - встановлення вини платника податку. Так, Іоффе О.С. зазначав, що суд виходить з наявних у його розпорядженні об'єктивних даних. Але ці дані носять лише доказове значення для висновку суду про вину правопорушника і зовсім не утворюють зміст вини самої по собі як певного соціально-психічного акту.[2]

Для того щоб встановити наявність вини суд повинен:

1) Вивчити характер діяльності, у зв'язку із здійсненням якої правопорушення було вчинено.

2) З'ясувати, чи були дотримані ті вимоги, які випливають з об'єктивної природи здійснюваної діяльності.

3) Якщо об'єктивні вимоги, що випливають з суті справи, були дотримані, встановити, чи не мала можливості дана особа в силу його особистих якостей зробити набагато більше, ніж те, що зазвичай необхідно для виконання розпочатої ним діяльності.

---

[1] Проблеми вини у фінансовому праві України: монографія / О.А. Музика-Стефанчук, М.О. Федоров. - Кам.-Под.: -ТОВ «Друкарня Рута», 2015 - С. 108.

[2] Иоффе О.С. Избранные труды: В 4 т. Т.1. Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ответственность по советскому гражданскому праву. - СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. - С. 373-375.

4) Перевірити, чи була підготовлена особа до виконання покладених на неї обов'язків, чи розпочала свою діяльність зі знанням справи.

5) Зважити і оцінити конкретні обставини, в умовах яких відбулися дії особи.

Це основні, але далеко не вичерпні шляхи, слідуючи яким, суд забезпечує збирання доказів для висновку про винуватість чи, навпаки, невинності особи, що притягається до відповідальності.[1]

А.Й. Іванський наголошує на тому, що нині в законодавстві відсутня єдина методика доказування вини фізичної особи. Належних доказів, які б беззаперечно свідчили про справжні психологічні процес, що відбуваються у свідомості правопорушника, не існує. Фактично законодавець визнає під виною правопорушника не справжні психологічні процеси, які відбувалися у свідомості правопорушника, а ті, які на його думку мали місце у свідомості правопорушника. При такому стані справ навряд чи доцільно говорити про належним чином обґрунтовану та працездатну психологічну концепцію вини.[2]

Проте, платниками виступають не лише фізичні особи, але й юридичні. Для того аби розібрати концепції вини юридичної особи, на наш погляд, варто згадати про теоретичні підходи розуміння самої юридичної особи. Одна з яких - теорія фікції, поява якої завдячується християнській церкві. Папа Іннокентій IV в 1245 р. на Ліонському соборі заявив, що корпорація існує лише в людській уяві, що це фікція, придумана розумом. Корпорація позбавлена волі, лише її члени, живі люди, мають волю і діють. Наукове обґрунтування цієї теорії дав Ф. К. фон Савіньї. На його думку, юридична особа - це штучний, фіктивний суб'єкт, що допускається тільки для юридичних цілей, і штучна здатність цього суб'єкта поширюється тільки на відносини приватного права. Як проста фікція, юридична особа не може мати свідомості й волі, отже, є недієздатною; цей недолік дієздатності доповнюється представництвом, як при опіці й піклуванні над малолітніми й божевільними.[3]

Властивостями суб'єкта права в дійсності володіє тільки людина, проте законодавець, створюючи видуманий суб'єкт права, в практичних цілях визнає за юридичними особами властивості людської особистості. Фактично, за такого підходу юридична особа як суб'єкт, який не має волі, не може притягатись до

---

[1] Иоффе О.С. Избранные труды: В 4 т. Т.1. Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ответственность по советскому гражданскому праву. - СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. - С. 373-375.

[2] Іванський А.Й. «Фінансова-правова відповідальність в сучасній Україні : теоретичне дослідження : дис. … докт. юрид. наук : 12.00.07 / А.Й. Іванський. - Одеса, 2009. - С. 192.

[3] Суворов Н.С. Об юридических лицах по римскому праву [Текст] / Н.С. Суворов. - М. : Статут, 2000. - С. 62 (Классика российской цивилистики).

відповідальності, де вина є обов'язковим елементом складу правопорушення. Г.Ф. Шершеневич писав про те, що основна помилка теорії фікції полягає в тому, що вона припустила, начебто людина стає суб'єктом права внаслідок своєї людської природи, ... але раб - людина, однак не є суб'єктом права... Будь який суб'єкт права є тільки нашим уявленням, однаково, чи йде мова про юридичну чи про фізичну особу. Недарма для позначення суб'єкта права вживається римський термін persona, що означає маску.[1]

Французький учений М. Планіоль вважав, що юридична особа являє собою колективне майно, яке в якості суб'єкта права є юридичною фікцією, створеною для спрощеного його використання (теорія колективної власності). Під юридичною особою треба розуміти колективне майно, узяте нарізно від інших осіб й існуюче у відокремленому від індивідуальної власності володінні більш-менш значної групи людей. Корпорація розумілась як особливий спосіб управління майном, що належить колективу власників. Представники теорії асоціації розуміли асоціацію як форму, що дозволяє її членам об'єднати своє майно, щоб тим самим застрахуватися від ризику накладення на майно стягнень за особистими боргами членів асоціації.[2] Таким чином, юридична особа виступає засобом, який дозволяє полегшити управління колективною власністю. Ю. С. Гамбаров зауважував, що під поняттям «юридична особа» слід розуміти колективне майно.[3]

Відповідно до теорії інтересу, концепція юридичної особи полягала у визнанні людської індивідуальності єдиним і справжнім суб'єктом права, тобто є люди, що входять до складу корпорації, або люди, для задоволення потреб яких створено установу. Інтереси є у фізичних, а не у юридичної особи, в той час як право є юридично захищеним інтересом. Таким чином, юридична особа є просто формою, що створена для забезпечення реалізації інтересів фізичних осіб.

Прихильниками органічної теорії виходили з того, що корпорація не може бути фіктивною особою, оскільки вона - дійсна, реальна, жива особа, а не штучний продукт мислення, і що не можна довільно обмежувати існування

---

[1] Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. - Т. 1. / Г.Ф. Шершеневич.- М. : Статут, 2005. - с. 136 (Классика российской цивилистики).

[2] Грешников И.П. Субъекты гражданского права: юридическое лицо в праве и законодательстве. / И. П. Грешников. - СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2002. - С. 39-40.

[3] Гамбаров Ю.С. Курс гражданского права. - Т. 1. Часть общая / Ю. С. Гамбаров. - СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1911. - XII. - С. 450-452.

корпорації тільки приватним правом, тому що деякі види корпорацій можуть брати участь у публічному житті із самостійними правами.[1]

У теорії виділяють різні підходи до розуміння природи юридичної особи, їх вивчення не є предметом дослідження, але навіть згадавши лише про деякі з них, бачимо, що в історії існували діаметрально протилежні підходи до розуміння природи таких суб'єктів. Відповідно до Цивільного кодексу України, юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку. Юридична особа наділяється цивільною правоздатністю і дієздатністю, може бути позивачем та відповідачем у суді. Юридична особа може бути створена шляхом об'єднання осіб та (або) майна. Юридичні особи, залежно від порядку їх створення, поділяються на юридичних осіб приватного права та юридичних осіб публічного права.

Як же необхідно розуміти вину юридичної особи? Пропонуємо розглянути позиції деяких науковців.

М.В. Костін виділяє такі ознаки вини юридичної особи: це суб'єктивне ставлення всього колективу юридичної особи до скоєного правопорушення; суб'єктивне ставлення має бути спрямоване на вчинення правопорушення; на скоєння правопорушення має бути спрямована панівна воля колективу, що проявляється у волі посадових осіб, які безпосередньо відповідають за вчинення юридичною особою протиправних дій. [2]

Національне податкове законодавство не дає відповіді на питання про вину юридичної особи, проте російський Податковий кодекс визначає вину організації у вчиненні податкового правопорушення залежно від вини її посадових осіб або її представників, дії (бездіяльність) яких зумовили вчинення даного податкового правопорушення.

У науці існують різні теорії вини юридичної особи, проте ми зупинимось на двох, на наш погляд, основних - суб'єктивній (психологічній) та поведінковій.

Прихильники суб'єктивної концепції визначають вину юридичних осіб через вину їх посадових осіб чи колективу, тобто вина представників юридичної особи, що відображає певне психічне ставлення персоніфікованих фізичних осіб до скоєного правопорушення та його шкідливих наслідків, екстраполюється на вину юридичної особи в цілому. При цьому залежно від того, як розуміється процес формування волі юридичної особи, в рамках

[1] Суворов Н.С. Об юридических лицах по римскому праву [Текст] / Н.С. Суворов. - М. : Статут, 2000. - С. 69 (Классика российской цивилистики).

[2] Костін М.В. Адміністративна правосуб'єктність юридичних осіб та особливості її реалізації в адміністративно-деліктних відносинах : дис. …канд. юрид. наук : 12.00.07 / М.В. Костів, 2005. - С. 149.

суб'єктивного напряму виділяють дві теорії: «домінуючою волі», під якою розуміють волю органів управління юридичної особи, його посадових осіб, а також інших осіб, які мають право давати обов'язкові вказівки в межах структури юридичної особи, та «колективної волі», яка заснована на тезі, що юридичні особи володіють самостійною волею як необхідною умовою настання відповідальності, а вина юридичної особи є ставлення з боку колективу до правопорушення, вчиненого його членом.[1]

На думку В. Стефанюка, І. Голосніченка, М. Михеєнка, вина юридичної особи - це психічне ставлення осіб, які перебувають у безпосередніх організаційно-правових відносинах з нею, причетні до протиправних діянь, виражених в актах юридичної особи, що завдали шкоди суспільним відносинам, порядку управління, та їх наслідків, виявлене у формі умислу або необережності.[2]

Д. Лук'янець пише, що важливе значення має суб'єктивний аспект самої категорії вини, тому для визначення вини юридичної особи переважає оцінка фізичною особою не власних дій, а того, яким чином її дії впливають на дію саме юридичної особи. Уточнюючи поняття винних дій для юридичної особи, він зазначає, що протиправні дії, вчинені юридичною особою, вважаються винними, якщо вони є наслідком свідомих дій (бездіяльності) фізичних осіб, котрі входять до складу юридичної особи.[3]

У теорії «колективної волі» в якості суб'єктивних причин правопорушень, вчинених юридичними особами, треба розглядати не особисті якості кожного з працівників окремо, а характер відносин всередині колективу, що свідчить про недостатню організованість юридичної особи, зокрема: відсутність внутрішнього контролю, дефекти схеми розподілення обов'язків або їх невиконання, недостатня кваліфікація працівників або наявність труднощів у здійсненні ними своїх функцій або, навпаки, спрямованість організованої взаємодії людей на вчинення правопорушення. Саме такий «дефект» внутрішньої організації і є «виною» юридичної особи у вчиненні правопорушення, оскільки колектив або потурає (таємно чи явно) вчиненню правопорушення (внаслідок внутрішньої неорганізованості не контролює дії

[1] Кинсбурская В.А. К вопросу о субъективной стороне налогового правонарушения / В.А. Кинсбурская // Налоги и финансовое право. - 2010. - № 12. - С. 283-285.

[2] Стефанюк В. Інститут адміністративної відповідальності юридичних осіб: проблеми теорії та практики [Текст] / В. Стефанюк, І. Голосніченко, М. Михеєнко // Право України. - 1999. - № 9. - С. 7.

[3] Лукьянец Д. Юридическое лицо как субъект административной ответственности: дополнительные аргументы «за» [Текст] / Д. Лукьянец // Юридическая практика. - 2001. - № 18. - С. 9.

свого працівника), або санкціонує вчинення правопорушення (прямо чи опосередковано схвалює протиправні дії, сприяє їх вчиненню).[1]

Н. О. Морозова пише, що воля юридичної особи - це воля її колективу, яка складається в процесі взаємодії в рамках організаційних взаємозв'язків, яка виробляється в процесі спільної діяльності, підпорядкованої загальній меті.[2]

Погляди прихильників поведінковій теорії не пов'язані з встановленням вольових чи психологічних моментів у частині вини юридичної особи. На думку О. В. Овчарової, вина юридичної особи являє собою комплекс негативних моментів, які характеризуються дезорганізацією діяльності юридичної особи, неприйняття нею необхідних заходів для належного виконання покладених на неї обов'язків, неприйняттям необхідних зусиль для попередження правопорушень та усунення їх причин. [3]

І. С. Іванов вказує, що при визначенні вини організації у вчиненні податкового правопорушення використаний загальноприйнятий психологічний підхід, який базується на прямій екстраполяції вини посадових осіб або представників організації на провину даної організації *(прим. автора - у законодавстві Російської Федерації)*. Подібне проектування вини однієї особи по відношенню до іншої особи не є повною мірою конструктивно прийнятним. Тому науковець пропонує визначати вину організації ґрунтуючись на об'єктивно-правовому підході, характерному для адміністративного і цивільного права, відповідно до якого організація визнається винною в порушенні законодавства, у разі якщо у неї була можливість його дотримання, але даною організацією не були прийняті для цього всі залежні від неї заходи.[4]

Зміст такої теорії в тому, що вина розуміється не як акт свідомості, а як характеристика діяльності правопорушника в конкретних умовах. Наприклад, в США платник податків звільняється від відповідальності, якщо надасть докази, що він проявив звичайну турботу і передбачливість у справах (тобто такий ступінь турботи і передбачливості, який проявила би розумна, обережна людина), але все ж таки порушив закон внаслідок обставин, які він не міг контролювати.[5]

---

[1] Кинсбурская В.А. К вопросу о субъективной стороне налогового правонарушения / В.А. Кинсбурская // Налоги и финансовое право. - 2010. - № 12. - С. 285.

[2] Морозова Н. А. Административная ответственность юридических лиц: История, теория, практика: Автореф. дис. … канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2004. [Электронная версия] URL: http://law.edu.ru/book/book.asp?bookID=1153054

[3] Овчарова Е. В. Административная ответственность юридических лиц: Автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2001. С. 13.

[4] Иванов И. С.Институт вины в налоговом праве: Автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2006.

[5]Іванський А.Й. Фінансова-правова відповідальність : теоретичний аналіз : монографія / А.Й. Іванский. - О. : Юридична література, 2008. - С. 211.

На думку Б. І. Пугинського, вину слід розуміти не як акт свідомості, а як характеристику діяльності порушника в конкретних умовах її здійснення.[1]

На наш погляд, такий підхід може бути застосований до юридичних осіб, як платників податків, так і податкових агентів. Звісно, можна говорити, що недоліком цієї концепції є те, що поза увагою залишається вольовий аспект, так як вина ототожнюється з протиправністю. Проте, юридична особа має свою специфічну природу, особливості свого правового статусу, тому «вдягати» вину по аналогії із фізичною особою (в суб'єктивному розумінні) на неї не можна. Крім того, не завжди колектив чи навіть відповідальна посадова особа усвідомлюють вчинювані ними дії. У психологічній концепції вини фактично відбувається перекладання вини фізичної особи (посадової) на юридичну особу, проте, це різні суб'єкти.

Висновки

Питання суб'єктивної сторони податкового правопорушення у податковому праві було і залишається актуальним та проблемним, адже законодавство не дає вичерпних відповідей. Вважаємо, що увага до вини у податковому праві має перейти з площини лише наукових досліджень та дискусій до свого закріплення у Податковому кодексі України. З огляду на вищевикладене, пропонуємо у главі 11 розділу ІІ Податкового кодексу України:

1. Визначити, що податковими правопорушеннями є винні, протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.
2. Передбачити, що особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, поки її вину не буде доведено в порядку визначеному чинним законодавством України. Обов'язок по доведенню обставин, що свідчать про факт податкового правопорушення і винність особи в його скоєнні, покладається на контролюючі органи.
3. Закріпити обставини, що виключають притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, серед яких передбачити і відсутність вини особи у вчиненні податкового правопорушення.

[1] Пугинский Б.И. Гражданско-правовые средства в хозяйственных отношениях / Б.И. Пугинский. - М. Юрид. лит., 1984. - С. 150 (224 с.)

4. Встановити обставини, що виключають вину платника податку (податкового агента) у вчиненні податкового правопорушення (наприклад, виконання платником податку податкових консультацій, форс мажор, неусвідомлення фізичною особою своїх дій внаслідок душевної хвороби).

5. Передбачити, що платник податків та/або податковий агент - юридична особа, визнається винним у вчиненні податкового правопорушення, якщо буде встановлено, що у платника податків та/або податкового агента була можливість для дотримання норм Податкового кодексу України, за яке передбачена фінансова відповідальність, але даною особою не були прийняті всі залежні від неї заходи для дотримання вимог законодавства.

Список використаних джерел:

1. Відповідальність у праві: філософія, історія, теорія : монографія / [І. Безклубий, С. Бобровник, І. Гриценко та ін.] за заг. ред. І. Безклубого. - К. : Грамота, 2014. - 448 с.

2. Гамбаров Ю. С. Курс гражданского права. - Т. 1. Часть общая / Ю. С. Гамбаров. - СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1911. - XII. - 793 с.

3. Гетманцев Д.О., Макарчук Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макарчук, Я. С. Толкачов. - К. : Юрінком Інтер, 2015 р. - 752 с.

4. Грешников И.П. Субъекты гражданского права: юридическое лицо в праве и законодательстве. / И. П. Грешников. - СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2002. - 331 с.

5. Иванов И. С. Институт вины в налоговом праве: Автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2006.

6. Іванський А.Й. Фінансова-правова відповідальність : теоретичний аналіз : монографія / А.Й. Іванський. - О. : Юридична література, 2008. - 504 с.

7. Іванський А.Й. «Фінансова-правова відповідальність в сучасній Україні : теоретичне дослідження : дис. …докт. юрид. наук : 12.00.07 / А.Й. Іванський. - Одеса, 2009. - 480 с.

8. Иоффе О.С. Избранные труды: В 4 т. Т.1. Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ответственность по советскому гражданскому праву. - СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. - 574 с.

9. Калмыков Ю.Х. Вопросы применения гражданско-правовых норм. / Ю.Х. - Саратов, 1976.
10. Кинсбурская В.А. К вопросу о субъективной стороне налогового правонарушения / В.А. Кинсбурская // Налоги и финансовое право. - 2010. - № 12. - с. 281-289.
11. Костін М.В. Адміністративна правосуб'єктність юридичних осіб та особливості її реалізації в адміністративно-деліктних відносинах : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07 / М.В. Костів, 2005. - 202 с.
12. Лукьянец Д. Юридическое лицо как субъект административной ответственности: дополнительные аргументы «за» [Текст] / Д. Лукьянец // Юридическая практика. - 2001. - № 18. - С. 1-9.
13. Морозова Н. А. Административная ответственность юридических лиц: История, теория, практика: Автореф. дис. … канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2004. [Электронная версия] : http://law.edu.ru/book/book.asp?bookID=1153054
14. Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляев. - М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
15. Овчарова Е. В. Административная ответственность юридических лиц: Автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2001.
16. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. - Х. : Право, 2011. - Ч. 1. - 701 с.
17. Проблеми вини у фінансовому праві України: монографія / О.А. Музика-Стефанчук, М.О. Федоров. - Кам.-Под.: -ТОВ «Друкарня Рута», 2015 - 244 с.
18. Пугинский Б.И. Применение принципа вины при регулировании хозяйственной деятельности. / Б. И. Пугинский. - // Сов. ГиП. - 1976. - № 10.
19. Пугинский Б.И. Гражданско-правовые средства в хозяйственных отношениях / Б.И. Пугинский. - М. Юрид. лит., 1984. - 224 с.
20. Пугинский Б.И., Сафиуллин Д.Н. Правовая экономика: проблемы становления / Б.И. Пугинский, Д.Н. Сафиуллин. - М., 1991.
21. Стефанюк В. Інститут адміністративної відповідальності юридичних осіб: проблеми теорії та практики [Текст] / В. Стефанюк, І. Голосніченко, М. Михеєнко // Право України. - 1999. - № 9. - С. 6-9.
22. Суворов Н.С. Об юридических лицах по римскому праву [Текст] / Н.С. Суворов. - М. : Статут, 2000. - 299 с. (Классика российской цивилистики).
23. Ф. Энгельс. Анти-Дюринг. - М., 1948.

24. Хачатуров, Р. Л. Общая теория юридической ответственности : монография / Р. Л. Хачатуров, Д. А. Липинский. - СПб. : Юридический центр Пресс, 2007. - 950 с.

25. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. - Т. 1. / Г.Ф. Шершеневич.- М. : Статут, 2005. - 461 с. (Классика российской цивилистики).

Стаття присвячена дослідженню інституту вини в податковому праві. Досліджено податкове правопорушення та його склад. Розкрито питання концепцій вини. Проведено аналіз вини платників податків, як фізичних, так і юридичних осіб. Здійснено порівняння національного законодавства із зарубіжним в аспекті визначення вини платника податку. Автором запропоновані зміни до Податкового кодексу України.

***Ключові слова**: податкове правопорушення, склад податкового правопорушення, суб'єктивна сторона, вина.*

Статья посвящена исследованию института вины в налоговом праве. Исследовано налоговое правонарушение и его состав. Раскрыты вопросы концепций вины. Сделан анализ вины налогоплательщиков, как физических, так и юридических лиц. Проведено сравнение национального законодательства с зарубежным опытом в аспекте определения вины налогоплательщика. Автором предложены изменения в Налоговый кодекс Украины.

***Ключевые слова**: налоговое правонарушение, состав налогового правонарушения, субъективная сторона, вина.*

The article is devoted to institute of guilt in tax law. Tax offense and its elements are researched. Concepts of guilt are disclosed. Guilt of individuals as well as legal entities is analyzed. The comparison of national and foreign legislation in the terms of definition of the guilt of the taxpayer is carried out. The author proposes changes to the Tax Code of Ukraine.

***Keywords**: tax offense, the elements of tax offense, subjective side, guilt.*