

УДК 347.73
DOI <https://doi.org/10.32782/pyuv.v3.2024.31>

В. С. Омельчук
orcid.org/0000-0003-0558-8977
аспірант кафедри фінансового та податкового права
державного податкового права
Державного податкового університету

ЩОДО ВИНИ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ: НОРМАТИВНІ ЗАСАДИ ЗАСТОСУВАННЯ ТА ДОКТРИНАЛЬНІ ПІДХОДИ РОЗУМІННЯ

Податково-правове регулювання є цілеспрямованим впливом держави на поведінку учасників відносин у сфері оподаткування за допомогою податково-правових норм. Враховуючи типологізацію правових систем і приналежність вітчизняної правової системи до романо-германського типу, домінуючою формою національного права або виразом правових норм є нормативно-правовий акт. У даному випадку – нормативно-правовий акт у сфері оподаткування. Саме тому, дослідження категорії вини у податковому праві необхідно розпочинати із правової форми (джерела), що закріплює правову основу встановлення вини у податкових правопорушеннях та задає її значення для учасників податкових правовідносин.

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про правотворчу діяльність в Україні» норма права є загальнообов'язковим формально визначеним правилом поведінки, що регулює суспільні відносини, яке охороняється і забезпечується державою [1]. Нормативно-правовий акт згідно з положеннями цієї ж статті – це офіційний документ, прийнятий (виданий) суб'єктом правотворчої діяльності в установленому Конституцією України та (або) законом порядку у письмовій формі (крім випадків, визначених ч. 2 ст. 47 цього Закону (*мова йде про акти, підписання яких дозволено шляхом накладення кваліфікованого електронного підпису*)), який містить норму (норми) права і розрахований на неодноразову реалізацію. Законодавством України є взаємопов'язана та упорядкована система правових актів і чинних міжнародних договорів (ч.1 ст. 9 цього Закону), а до системи правових актів входять закони і підзаконні акти виключного переліку згідно ч. 2 ст. 9 цього Закону.

Відповідно до визначення, запропонованого Словником фінансово-правових термінів, податковим законодавством: 1) «у вузькому розумінні є лише чинні законодавчі акти (у тому числі Конституція як законодавчий акт вищої юридичної сили), які регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування»; 2) «у широкому розумінні – це вся сукупність (система) чинних нормативно-правових актів, які регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування» [2, с. 366].

Цілком зрозумілим є те, що за порушення податкового законодавства або, як вказується у Податковому кодексі України (далі – ПКУ), *за порушення законів з питань оподаткування, застосовуються різні види юридичної відповідальності* [3]. Згідно зі ст. 3 ПКУ податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

Відповідно до ст. 1 ПКУ, цей Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Важливо, що п. 7.3. ст. 7 ПКУ дозволено врегульовувати питання відповідальності за порушення податкового законодавства нормами інших законів України. У цілому виклад ст. 1 ПКУ відповідає загальноправовому підходу щодо розуміння норми права, оскільки передбачає загальнообов'язковість правил правового впливу, що спрямовані на врегулювання суспільних відносин у сфері оподаткування шляхом надання їхнім учасникам прав та встановлення обов'язків, а також юридичної відповідальності.

В юриспруденції, а точніше у юридичній науці, *вину неодмінно пов'язують із юридичною відпові-*

дальністю та правопорушенням. Зокрема, мова йде про порушення правил поведінки, встановлених нормою права або здійснення юридично забороненої поведінки. Наприклад, за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові (службові) особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом (п. 21.2 ст. 21 ПКУ) або відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань митної справи (п. 36.5 ст. 36 ПКУ) тощо. Важливо зазначити, що визначення податкового обов'язку у чинній редакції ПКУ відсутнє. У той же час, про обов'язок осіб у сфері оподаткування «говорить» ст. 67 Конституції України [4].

У вказаному конституційному обов'язку втілено публічний інтерес, а його сумлінне виконання справедливо визнається однією з необхідних умов існування соціуму. Податкові платежі є основою формування доходів держави, які надходять до публічних централізованих фондів коштів, у т.ч. для виконання нею визначених завдань та функцій, надання послуг населенню. Погоджуємося із твердженням науковців, що «держава не спроможна забезпечити своєчасну сплату податкових внесків у повному обсязі лише за допомогою методу переконання, а система оподаткування не має змоги ефективно функціонувати без інституту юридичної відповідальності і, зокрема, без належної кримінально-правової, адміністративно-правової та фінансової охорони» [5, с. 4].

Податкове правопорушення та юридична відповідальність співвідносяться як підстава та наслідок. Відповідно до ст. 109 ПКУ податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) 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 [3].

І якщо твердження про взаємозв'язок категорії вини, податкового правопорушення, юридичної відповідальності не піддається сумніву представниками юридичної науки, то віднесення вини до суб'єктивної або об'єктивної сторони складу правопорушення та підстав притягнення особи до юридичної відповідальності має розбіжності у позиціях вчених. Про це неодноразово зазначали науковці, зокрема, такі як А. Барікова, О. Гедзюк, Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, Н. Маринів, І. Олендер, Н. Оніщук, А. Полянничко, Л. Товкун, Р. Ханова на сторінках періодичних видань. На потребі закріплення у фінансовому законодавстві, зокрема податковому, принципу настання фінансово-правової відповідальності лише за наявності вини наголошували

також Д. Гетманцев [6, с. 95], Т. Кушнар'ова [7], А. Селіванов [8] та інші вчені.

Можливо це пов'язано із відносно «молодою» доктриною податкового права [9, с. 123], а можливо намаганнями наслідувати правозастосовну практику зарубіжних країн та міждержавних інституцій [10].

Дослідження інституту юридичної відповідальності та категорії вини дозволяє виокремити випадки, коли: 1) юридична відповідальність настає виключно за винне діяння; 2) юридична відповідальність настає як за винне, так і безвинне діяння [11].

Певною мірою поява вини у складі правопорушення або як підстави настання відповідальності зародилася ще в часи римського права. Римські юристи розрізняли дві форми вини – умисел (*dolus*) і необережність (*culpa*) [12, с. 234]. Причому саме визначення вини римські юристи у формах (джерелах) права не закріпили. Вони представили світові «етико-правову ідею» відповідальності за вину, так звану «матрицю», за якою і сьогодні досліджують поведінку правопорушника або недобросовісного боржника. Римляни, як свідчать результати досліджень, «не пов'язували поняття вини із психічним ставленням: вина визначалася за абстрактним критерієм дбайливості, належної за даних обставин» [13]. Таким чином уявлення про вину у Стародавньому Римі спираються на *поведінковий*, а не на *психологічний* підхід. Відтак поведінкова теорія вини є традиційною для приватного права.

Як вже було вказано вище, вітчизняна правова система відноситься до романо-германського типу, що розвивається від часів Кодексу Юстиніана, визнає за основу нормативно-правовий акт, має кодифікацію права, поділ норм на види та групування у галузі права тощо. Поняття вини, хоч і запозичене з римського права, однак чіткої правової регламентації та доктринального визначення в Україні не отримало.

Як вказується дослідниками, «радянська правова доктрина запозичила ідеї римських юристів, хоча ані Цивільний кодекс УРСР 1922 року, ані Цивільний кодекс УРСР 1963 року не містили визначення поняття вини. Цивілісти зверталися до кримінального правового регулювання даного питання, де вина визначалась через умисел і необережність. Окрім кримінального законодавства, в той час не було іншого правового регулювання форм вини, а тому логічно, що таку конструкцію було запроваджено і у цивільне право» [14, с. 234]. Здійснене запозичення продовжує функціонувати і розвиватися в межах галузевих законодавств і доктрин права.

Згідно з положеннями чинної редакції Кримінального кодексу України кримінальним правопорушенням є передбачене цим Кодексом

суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення (ч.1 ст. 11); виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої цим Кодексом, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності (ст. 23) [15]. До речі, у проєкті оновленого Кримінального кодексу України кримінальним правопорушенням є протиправне діяння, яке відповідає складу злочину чи проступку, передбаченого цим Кодексом (ст. 2.1.1); ознаками суб'єктивної сторони кримінального правопорушення є вина, а у випадках, визначених у статті Особливої частини цього Кодексу, також мета і мотив. Виною є виражене у формі умислу або необережності психічне ставлення особи до вчинюваної нею протиправної дії чи бездіяльності, а також до її наслідку, якщо він визначений цим Кодексом як ознака складу кримінального правопорушення (ст. 2.4.1) [16].

Як вказується у публікації В. Фелика та К. Белоусової, «вина за вчинення правопорушень у сфері оподаткування визначалася передусім статтею 148² Кримінального кодексу України, її формулювання прямо вказувало на наявність вини, а її склад обумовлювався наявністю умислу, тобто навмисним ухилення від сплати податків, зборів інших обов'язкових платежів, що вчинене посадовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форм власності або фізичною особою, якщо ці дії призвели до недонарахування в бюджеті грошових коштів в значних розмірах ...» [17, с. 21].

Загальний підхід вчених-адміністративістів до категорії вини свідчить, що вона є ключовим елементом суб'єктивної сторони адміністративного правопорушення, що виражає негативне, з погляду суспільства, ставлення особи до протиправного діяння та його суспільно-небезпечних наслідків. Відповідно до позиції Т. Гуржій, адміністративно- та кримінально-правова парадигма вини допускають її існування лише у певній якісно визначеній формі поєднання вольової та інтелектуальної детермінант. Загального поняття вини, як інваріантної комбінації названих чинників, сучасне законодавство не знає. Тільки наявність відповідної форми – наміру або необережності дає привід для констатації вини (загального) в скоєному (конкретному) [18, с. 24].

Відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність (ст. 9); вчиненим умисно визнається таке

адміністративне правопорушення за якого особа, котра його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків (ст. 10); з необережності вчинене адміністративне правопорушення має місце у випадках, коли особа передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоча повинна була і могла їх передбачати (ст. 11) [19]. Таким чином, встановлення конкретної форми вини фізичної особи відбувається на основі аналізу інтелектуальних і вольових процесів, які відбуваються у свідомості особи при вчиненні адміністративного правопорушення. Жодною мірою тут мова не йде про поведінкову теорію вини.

Податкове право, як підгалузь фінансового права, входить до системи публічного права. Підтримуємо позицію науковців щодо того, що інститут юридичної відповідальності в податковому праві обумовлений особливим характером даного виду суспільних відносин (у них найбільш чітко порівняно з усіма іншими фінансовими правовідносинами простежується державно-владний та майновий характер) [20, с. 137].

У ст. 109 ПКУ в редакції до 2020 року податкове правопорушення визначено як протиправне 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. Із зазначеного очевидно, що вина виключалася з переліку обов'язкових елементів складу податкового правопорушення, що, на думку правників, суттєво порушувало принципи справедливості й індивідуалізації відповідальності [12, с. 475].

Із 2020 року в ПКУ з'явилася норма, що запровадила концепцію притягнення до відповідальності платника податків за податкові правопорушення за умови доведення його вини. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-ІХ до ПКУ було внесено зміни і особливістю оновленої редакції є включення до визначення податкового правопорушення критерію винного діяння (дії чи бездіяльності) учасника податкових правовідносин.

Результати проведеного А. Савіною дослідження демонструють, що «опосередкована згадка про вину вже була наявна у декількох статтях галузевого кодексу» [21, с. 180]. Зокрема

мова йде про п. 49.6 ст. 49 ПКУ (у редакції до 22.05.2020 (включно)), що закріплював положення про звільнення від відповідальності за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації того платника, втрата, зіпсуття або несвоєчасне вручення поштового відправлення якого сталася з вини оператора поштового зв'язку. Крім того, абз. 1 п. 53.1 ст. 53 ПКУ (у редакції до 31.12.2020 (включно)) визначав, що у разі вчинення діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, платник податків звільняється від фінансової відповідальності у тому випадку, коли він діяв відповідно до наданої йому індивідуальної податкової консультації або ж узагальнюючої консультації. Молодий науковець резюмує, що «для звільнення платника від тягара відповідальності за розглянутих умов достатньо було опосередковано встановити факт відсутності у його діянні вини через або 1) визначення вини оператора поштового зв'язку; 2) звернення до позиції контролюючого органу, вираженої у відповідній податковій консультації». У п. 2 ст. 120² ПКУ визначається санкція за відсутність з вини платника акцизного податку реєстрації першого примірника акцизної накладної/першого примірника розрахунку коригування до акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних після спливу 10 календарних днів з дня отримання платником податку податкового повідомлення-рішення про застосування штрафу відповідно до п. 1 цієї статті.

У той же час чинна редакція ПКУ не містить визначення поняття «вина», однак вказує умови за яких особа вважається винною, а саме: особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання (ст. 112 ПКУ).

Таким чином, умовами які визначають вину особи, у розумінні ст. 112 ПКУ є: 1) встановлення можливості дотримання особою правил та норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжиття цією особою достатніх заходів щодо їх дотримання; 2) доведення контролюючим органом того, що вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності. Крім того, необхідно зважати на конструкцію викладення статті 112 ПК України, норма побудована таким чином, що критерії вини «розумність, добросовісність та належна обачність» (або їх відсутність) в діях платника податків мають бути доведені у сукупності.

Як вказує А. Полянничко, «зі змісту наведених норм випливає, що вина як елемент податкового

правопорушення розглядається як форма поведінки особи-порушника» [22]. Цим розуміння вини в податковому праві кардинально відрізняється від змісту поняття вини як категорії кримінального права. Якщо у кримінальному праві застосовується концепція вини як психічного ставлення особи до протиправного діяння і ключовим є розуміння того, чи усвідомлювала особа характер свого діяння та чи передбачала або могла передбачити його наслідки, то наявність вини у скоєнні податкового правопорушення встановлюється за зовнішніми ознаками самого діяння і не потребує з'ясування психічного ставлення особи до її діянь.

Таким чином, вина у податковому праві – це елемент об'єктивної сторони складу податкового правопорушення, що є характеристикою діяння порушника в конкретних умовах його здійснення. Таке визначення вини є застосованим до всіх платників податків як суб'єктів податкового правопорушення, і це є позитивним чинником порівняно з попереднім підходом. Виникає засторога фактичного отождоження понять «винність» і «протиправність» діяння.

У той же час, вимога доведення вини платника податків для притягнення її до відповідальності не поширюється на податкові правопорушення, скоєні до 01.01.2021, тобто до набрання оновленими статтями чинності. Як вказується у Постанові Верховного Суду від 29.05.2024 у справі № 320/13732/20, «Контролюючий орган має право довести наявність / відсутність вини платника, зокрема, в акті камеральної перевірки у відносинах в межах періодів з 1 січня 2021 року після набуття чинності Законом України від 17 грудня 2020 року № 1117-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування» [23]. А відтак, встановлення вини платника податків як кваліфікуючої ознаки податкового правопорушення, передбаченої статтями ПКУ в оновленій редакції, але відсутньої у попередній редакції ПКУ, не має значення для притягнення платника податків до юридичної відповідальності.

А от щодо характеристики вини у складі податкового правопорушення, то Верховний Суд, принаймні у 2018 році, аналізував її як елемент суб'єктивної сторони [24]. У 2019 році про вину у формі умислу судді висловилися у контексті «наявності у платників під час вчинення правочину умислу щодо настання протиправних наслідків, що порушують публічний порядок [25]. Вже 2022 року Верховний Суд зарахував вину до об'єктивної сторони правопорушень. «Положення чинного податкового законодавства визначають вину як об'єктивну сторону подат-

кових правопорушень. Для встановлення факту вини, контролюючий орган має довести не лише наявність відповідного ставлення платника до своїх протиправних дій / бездіяльності (усвідомлення своїх дій, розуміння наслідків тощо), але також і те, що платник, вчиняючи дії або допускаючи бездіяльність, за які встановлена відповідальність, діяв нерозумно, недобросовісно та необачно» [26].

У той же час у наукових колах зауважують, що чинне податкове законодавство України не містить визначення таких категорій, як «розумність», «добросовісність» та «належна обачність», вони є оціночними, а тому їхній зміст залежить від суб'єктивного фактору, а саме – може варіюватися залежно від розуміння посадової особи, яка надаватиме відповідної оцінки діям конкретного платника податків [27]. Як зауважують самі судді, зміст вказаних категорій «визначається за результатами системного судового тлумачення. Тому суд має робити вмотивований вибір між принципом офіційності та принципом *in dubio pro tributario* (лат. – до платника з повагою) в кожному конкретному випадку, виходячи з фактичних обставин справи. Кваліфікаційна помилка може призвести до необґрунтованого притягнення особи до відповідальності, або неправомірного її звільнення від відповідальності в межах правовідносин, або застосування до особи норми ПКУ, яка не містить усіх правових ознак учиненого діяння, тощо» [28].

Таким чином, відсутність чіткого підходу до визначення та застосування концепції вини у податковому праві зумовлює вирішення податкових спорів в умовах з довільними критеріями. Під час розгляду податкових справ у суді встановлюється істина у тому чи діяв платник податків розумно, добросовісно та обачно, якщо йому було надано можливість дотримуватися таких правил і норм.

Саме можливість особи дотримуватися правил та норм, за порушення яких ПКУ передбачена відповідальність, однак не вжиття нею достатніх заходів щодо їх дотримання, через вчинення дій, які можуть бути кваліфіковані як нерозумні, недобросовісні та без належної обачності, за умови доведення цього уповноваженим органом державної влади, є свідченням вини особи, у вчиненні податкового правопорушення.

Важливо, що згідно з пунктом 109.3 статті 109 ПКУ необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи, однак лише у випадках визначених пунктом 119.3 статті 119, пунктами 123.2-123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125-1.2-125-1.4 статті 125-1 Кодексу.

Що ж бути із правопорушеннями, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини? А. Іванський закликає перед тим, як відповісти на питання, чи можлива фінансово-правова відповідальність (у т. ч. податкова) без вини, «необхідно заглибитися у сутність самої фінансово-правової відповідальності, її функції, а також у характер взаємозв'язку її структурних елементів» [29, с. 322]. Вчений наполягає на тому, що вина у формі умислу чи необережності має бути невід'ємним елементом складу будь-якого правопорушення, зокрема й фінансового. Погоджуємося з А. Іванським у тому, що «сам по собі принцип відповідальності за вину є прогресивним надбанням теорії відповідальності, оскільки слугує важливою гарантією індивідуалізації та обґрунтованості відповідальності». А от санкцію вчений трактує як обов'язковий структурний елемент норми фінансового права, що має майновий характер, забезпечений примусовою силою держави, застосовується у спеціальному процесуальному порядку уповноваженими на це державними органами та їх посадовими особами у випадку винного невиконання або неналежного виконання суб'єктом фінансової діяльності вимог фінансового законодавства.

Таким чином, концепція вини у податковому праві – це система узгоджених підходів щодо розуміння, тлумачення та реалізації податково-правових норм, що закріплюють підстави настання юридичної відповідальності та визначають місце вини у складі податкового правопорушення.

Реалії сьогодення як оголошений воєнний стан та одночасна транспозиція права ЄС у національне законодавство не могли не вплинути на інститут вини як на нормативному рівні, так і під час тлумачення та правозастосування. Якщо перша жахлива умова призвела до звільнення від відповідальності за вчинення податкових правопорушень у випадку відсутності у платника податків можливості виконання податкового обов'язку (Закон України від 03.03.2022 № 2118-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» [30]), то інша відбувається одночасно із посиленням механізму протидії ухиленню від сплати податків суб'єктами господарювання. Так, в усіх програмних документах заявлено про розроблення законопроекту про внесення змін до Податкового кодексу України стосовно імплементації правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування ринку ЄС і України. Як стає зрозумілим, концепція вини у податковому праві продовжуватиме формуватися.

Література

1. Про правотворчу діяльність в Україні : Закон України від 24.08.2023 № 3354-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text> (дата звернення: 11.06.2024).
2. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. Л. К. Воронової. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ: Алерта, 2011. 558 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 11.06.2024).
4. Конституція України від 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 11.06.2024).
5. Концепція вини платника податків: теорія і практика: наукове видання / за заг. ред. д.ю.н., професора Тимченка Л. Д. Хмельницький, ФОП Мельник А.А., 2021. 116 с.
6. Гетманцев Д. До питання про відповідальність за порушення фінансово-правових зобов'язань. *Теорія та практика інтелектуальної власності*. 2011. № 6. С. 91–98.
7. Кушнарьова Т. Правовідносини, що складаються між суб'єктами податкового права, та їх особливості. *Право України*. 2000. № 6. С. 104–108.
8. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 60–63.
9. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2015. Випуск 35. Частина 1. Том 2. С. 123–126.
10. Tymchenko L., Fedchuk S. Some specific features of the guilt of a taxpayer under the Tax code of Ukraine. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 10. С. 77–83. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2021/10/13.pdf>
11. Олешко О. Л. Вина як умова забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2011. № 2. С. 194–201.
12. Маринів Н. А., Товстоган Ю. В. Нова концепція притягнення особи до фінансової відповідальності у податковому праві України. *Юридичний електронний журнал*. 2021. № 11. С. 473–478.
13. Карнаух Б. П. Вина в римському праві. *Theory and practice of jurisprudence*, 2012. Випуск 1 (2).
14. Ромась Д.С. Вина як суб'єктивна умова виникнення цивільно-правової відповідальності за порушення авторського права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 5. С. 233–237.
15. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 11.06.2024).
16. Текст проекту нового Кримінального кодексу України станом на 25.02.2024. URL: <https://newcriminalcode.org.ua/criminal-code> (дата звернення: 11.06.2024).
17. Фелик В. І., Белоусова К. О. Вина платника податків: ретроспектива законодавства. *Часопис Київського університету інтелектуальної власності та права*. 2023. Випуск 3. С. 20–27.
18. Гуржій Т. О. Інтро-об'єктна діалектика адміністративно-деліктного концепту вини. *Право України*. 2006. № 1. С. 23–25.
19. Кодекс про адміністративне правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 11.06.2024).
20. Скороход І. В. Податкове право України як основний регулятор податкової діяльності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. Ч. 2. С. 135–138.
21. Савінова А. В. Вина як необхідна умова притягнення платника податків до фінансової відповідальності. Сучасні проблеми права та інноваційної економіки: зб. наук. праць НДІ ПЗІР НАПрН України №3 за матеріалами інтернет-конференції, 26 березня 2021 року. Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 179–185. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Conf_26.03.2021/Conf_26.03.21_26.pdf
22. Полянничко А. Умисел в податкових правопорушеннях – що таке і навіщо? *Юридична практика*. 08.04.2021. URL: <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravoporushenniakh-shcho-take-i-navishcho/>
23. Постанова Верховного Суду від 29.05.2024 у справі № 320/13732/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119503021>
24. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо фінансової відповідальності. С. 8. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/newfolder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_fin_vidpovidalnist.pdf
25. Постанова Верховного Суду від 08.09.2019 у справі № 2а-12868/12/2670. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83552488>
26. Постанова Верховного Суду від 08.12.2022 у справі № 520/9294/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107759911>.
27. Белоусова К. О. Вина платника податків в податковому законодавстві. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Белоуса. м. Ірпінь, 26 жовтня 2022 року. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. 469 с. С. 17–23.
28. Концептуальні підходи до вини в податковому праві обговорили на конференції в Києві. *Юридична практика*. URL: <https://pravo.ua/kontseptualni-pidkhody-do-vyny-v-podatkovomu-pravi-obhovoryly-na-konferentsii-v-kyiev> (дата звернення 27.07.2024).
29. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз. Одеса : Юридична література, 2008. 504 с.
30. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення 27.07.2024).

Анотація

Омельчук В. С. Щодо вини у податковому праві: нормативні засади застосування та доктринальні підходи розуміння. – Стаття.

У публікації здійснено характеристику вини як категорії права, зокрема визначено її суть та значення для галузевих правових норм. Акцентовано увагу на особливостях правового застосування категорії вини у цивільному, кримінальному, адміністративному та фінансовому праві. Автор вважає, що вина у податковому праві – це елемент об'єктивної сторони складу податкового правопорушення, а не його суб'єктивна складова. Вина розуміється як характеристика діяльності порушника в конкретних умовах її здійснення.

Метою наукової статті є аналіз специфіки податково-правового регулювання та механізму притягнення до фінансової відповідальності особи за вчинення податкового правопорушення, розробка рекомендацій щодо удосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики. Дослідження категорії вини у податковому праві запропоновано розпочинати із характеристики правової форми (джерела), що закріплює правову основу встановлення вини у податкових правопорушеннях та задає її значення для учасників податкових правовідносин.

Окрему увагу автором приділено аналізу підходів науковців до необхідності законодавчого введення категорії вини до визначення поняття податкового правопорушення. У публікації визначено поняття «вина» у податковому правопорушенні, детально розглянуто ознаки винної поведінки; розкрито елементи, які її складають, а також охарактеризовано їхній зміст.

Проаналізовано практику Верховного Суду у податкових спорах як джерело формування концепції вини у податковому праві та встановлено, що відсутність чіткого підходу до визначення та застосування концепції вини в податковому праві зумовлює вирішення податкових спорів судами в умови з довільними критеріями – удаваного, цілеспрямованого створення платником умов, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог податкового законодавства.

Аналіз змін у вітчизняному податковому законодавстві, дозволив виявити проблемні аспекти нововведень. Запропоновано концепцію вини у податковому праві визначати як систему узгоджених підходів щодо розуміння, тлумачення та реалізації податково-правових норм, що закріплюють підстави настання юридичної відповідальності та місце вини у складі податкового правопорушення.

Ключові слова: податково-правове регулювання, податкове правопорушення, вина як елемент податкового правопорушення.

Summary

Omelchuk V. S. On Guilt in Tax Law: Normative Principles of Application and Doctrinal Approaches to Understanding. – Article.

The publication describes guilt as a category of law, in particular, its essence and significance for sectoral legal norms. The author focuses on the peculiarities of legal application of the category of guilt in civil, criminal, administrative and financial law. The author believes that fault in tax law is an element of the objective side of a tax offence, and not subjective component. Fault is as a characteristic of the offender's activity in the specific conditions of its implementation.

The purpose of this article is to analyse the specifics of tax and legal regulation and the mechanism of bringing a person to financial liability for committing a tax offence, and to develop recommendations for improving current legislation and law enforcement practice. The author suggests that the study of the category of guilt in tax law should begin with a description of the legal form (source) which establishes the legal basis for establishing guilt in tax offences and sets out its significance for participants to tax legal relations.

The author pays special attention to the analysis of scholars' approaches to the need for legislative introduction of the category of guilt to the definition of the concept of tax offence. The publication defines the concept of 'guilt' in a tax offence, examines in detail the signs of guilty behaviour; reveals the elements, which constitute it, and describes their content.

The author analyses the practice of the Supreme Court in tax disputes as a source of formation of the concept of fault in tax law and establishes that the lack of a clear approach to the definition and application of the concept of fault in tax law leads to the resolution of tax disputes by courts under conditions with arbitrary criteria – fake, purposeful creation by the taxpayer of conditions which cannot have any other purpose than non-fulfilment or improper fulfilment of the requirements of tax legislation.

The analysis of changes in the national tax legislation allowed the author to identify problematic aspects of innovations. The author proposes to define the concept of fault in tax law as a system of consistent approaches to understanding, interpretation and implementation of tax law provisions, which establish the grounds for legal liability, and the place of fault in a tax offence.

Key words: tax law regulation, tax offence, guilt as an element of a tax offence.