

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2023.3.37>**SUBIEKTYWNA STRONA WYKROCZENIA PODATKOWEGO: PROBLEMY DEFINICYJNE****Oleksii Oleshko***Adwokat, kancelaria prawna „Oleshko & Skrypka”*

ORCID ID: 0009-0007-5222-5737

oleshko.alexey@gmail.com

Adnotacja. Artykuł poświęcono zagadnieniom charakterystyki strony podmiotowej wykroczenia podatkowego. Autor analizuje ustawodawstwo podatkowe i karne Ukrainy w zakresie problematyki określenia strony przedmiotowej i podmiotowej wykroczenia. Artykuł analizuje doktrynę prawa podatkowego w zakresie znamion wykroczenia podatkowego. Przedstawiono problematyczne aspekty w określaniu kategorii „winy” w wykroczeniach podatkowych.

Autor analizuje instytucję winy wprowadzoną Ustawą Ukrainy z dnia 16.01.2020 r. nr 466-IX „O zmianach w Kodeksie Podatkowym Ukrainy w sprawie poprawy administracji podatkowej, eliminacji technicznych i logicznych niespójności w ustawodawstwie podatkowym”, z późniejszymi zmianami wprowadzonymi Ustawą Ukrainy z dnia 30.11.2021 r. nr 1914-IX „O zmianach w Kodeksie Podatkowym Ukrainy i innych aktach ustawodawczych Ukrainy w sprawie zapewnienia równowagi dochodów budżetowych”.

Autor stwierdza, że wprowadzenie instytucji winy do ustawodawstwa podatkowego jest w pełni uzasadnione i właściwe oraz zgodne z krajowymi zasadami prawa, w szczególności z zasadą indywidualizacji odpowiedzialności prawnej zapisaną w ust. 2 art. 61 Konstytucji Ukrainy, a także stanowi znaczące usprawnienie mechanizmu pociągania osób, które popełniły wykroczenie podatkowe, do odpowiedzialności za naruszenie przepisów podatkowych.

Słowa kluczowe: wykroczenie podatkowe, odpowiedzialność finansowa, znamiona wykroczenia, przedmiot, strona obiektywna, podmiot, strona subiektywna, вина, zamiar, niedbalstwo.

SUBJECTIVE SIDE OF TAX OFFENSE: PROBLEMS OF DEFINITION**Oleksii Oleshko***Lawyer, Oleshko and Skrypka law firm*

ORCID ID: 0009-0007-5222-5737

oleshko.alexey@gmail.com

Abstract. The article examines the problems of characterizing the subjective side of a tax offense. The tax and criminal legislation of Ukraine regarding the problems of determining the subject and the subjective side of the offense is analyzed. The doctrine of tax law is analyzed for the elements of a tax offense. Problematic aspects in defining the category of «guilt» in tax offenses are given.

The institute of guilt, which was introduced by the Law of Ukraine dated January 16, 2020 No. 466-IX «On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation» with further amendments introduced by the Law of Ukraine dated November 30, was investigated 2021 No. 1914-IX «On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine on ensuring the balance of budget revenues».

It was concluded that the introduction of the institution of fault into the tax legislation is fully justified and expedient and corresponds to the domestic principles of law, in particular the principle of individualization of legal responsibility, enshrined in Part 2 of Art. 61 of the Constitution of Ukraine and is a significant improvement of the mechanism of bringing persons - subjects of tax offenses to responsibility for violations of tax legislation.

Keywords: tax offence, financial responsibility, composition of offense, object, objective party, subject, subjective party, storage of documents, storage terms, taxpayer, controlling authorities.

**СУБ’ЄКТИВНА СТОРОНА ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ:
ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ****Олексій Олешко***адвокат, юридична компанія «Олешко & Скрипка»*

ORCID ID: 0009-0007-5222-5737

oleshko.alexey@gmail.com

Анотація. У статті досліджено проблеми характеристики суб’єктивної сторони податкового правопорушення. Проаналізовано податкове та кримінальне законодавство України щодо проблем визначення суб’єкта та суб’єктивної сторони правопорушення. Аналізується доктрина податкового права на предмет елементів складу податкового правопорушення. Наводяться проблемні аспекти у визначенні категорії «вина» у податкових правопорушеннях.

Досліджено інститут вини, який було запроваджено 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» з подальшими змінами, внесеними Законом України від 30.11.2021 р. № 1914-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень».

Зроблено висновок про те, що введення до податкового законодавства інституту вини є цілком виправданим та доцільним і відповідає вітчизняним принципам права, зокрема принципу індивідуалізації юридичної відповідальності, закріпленому у ч. 2 ст. 61 Конституції України та є значним покращенням механізму притягнення осіб – суб'єктів податкового правопорушення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Ключові слова: податкове правопорушення, фінансова відповідальність, склад правопорушення, об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона, вина, умисел, необережність.

Постановка проблеми. Будь-яке правопорушення є антиподом правомірної поведінки. У законодавстві України, залежно від виду юридичної відповідальності, виокремлюються такі види правопорушення як: кримінальне (злочин, проступок); адміністративне (проступок); цивільно-правове; податкове тощо.

Згідно з п. 1 ст. 109 Податкового кодексу України (далі – ПК України) податкове правопорушення представляє собою 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 ПК України (Податковий кодекс України, 2010). Визначаючи дане поняття законодавець, фактично, окреслює коло обов'язкових об'єктивних та суб'єктивних ознак (елементів), які характеризують певне протиправне діяння саме як податкове правопорушення.

Слід зазначити, що вітчизняна доктрина податкового права є порівняно новою. Наявні наукові підходи стосовно сутності понять «податкове правопорушення», «склад податкового правопорушення», «об'єктивні та суб'єктивні ознаки податкового правопорушення» є дещо суперечними та не дають чіткого уявлення про ці категорії, що обумовлює актуальність окресленої теми дослідження.

Питання щодо сутності податкових правопорушень були предметом наукових досліджень таких відомих представників податкового права, як Т. В. Архипенко, О. М. Бандурка, В. С. Белих, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, Р. А. Гаврилюк, Д. О. Гетманцев, О. П. Гетьманець, П. М. Годме, Е. С. Дмитренко, М. П. Кучерявенко, В. К. Колпаков, Н. Ю. Онищук, Р. В. Макарчук, С. Г. Пепеляев, Ю. М. Старилов, Я. С. Толкачов та інші. На сьогодні, у доктрині податкового права залишаються дещо невизначеними питання стосовно того, чи є необхідним обов'язкове встановлення вини особи, яка вчинила податкове правопорушення.

Мета статті. Надати характеристику суб'єктивної сторони податкового правопорушення як одному з елементів його складу. Визначити сутність вини у податковому правопорушенні.

Виклад основного матеріалу. У разі порушення законодавства у сфері оподаткування в Україні застосовуються такі види юридичної відповідальності як: фінансова, адміністративна та кримінальна. Відповідальність за порушення законодавства у сфері оподаткування передбачена Главою XI ПК України (статті 116 – 128-1). Підставою відповідальності особи є сукупність обставин, наявність яких робить юридичну відповідальність можливою та необхідною. Підставою фінансової відповідальності є порушення податкового законодавства (та вимог, встановлених іншим законодавством), контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Таке порушення тягне за собою відповідальність, передбачену ПК України та іншими законами України (п. 2 ст. 109 ПК) (Податковий кодекс України, 2010). Для притягнення платника податків (або іншого суб'єкту податкового правопорушення) до відповідальності, його діяння має відповідати ознакам та елементам складу правопорушення, визначеного відповідною статтею ПК України (Куслій, 2014: 194).

Склад правопорушення представляє собою сукупність ознак (об'єктивних та суб'єктивних), що закріплені відповідним правовим актом. До них належать об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона – елементи складу.

Об'єкт податкового правопорушення – це суспільні відносини, на які спрямовано протиправне діяння та яким завдається шкода в результаті вчинення такого правопорушення. У податковому праві такими відносинами визнаються відносини, які встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку у його широкому розумінні, тобто, практично, об'єктом податкового правопорушення виступають фінансові інтереси держави, які охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів (Кучерявенко, 2011: 646).

Об'єктивна сторона податкового правопорушення, як зазначає Н. Ю. Онищук, показує його вираження зовні. Вона включає елементи протиправної поведінки, які характеризують його як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності (Онищук, 2011: 193).

Суб'єктом податкового правопорушення є фізична або юридична особа – учасниця фінансових правовідносин. Відповідно до ст. 110 ПК України такими суб'єктами можуть бути: платники податків (фізичні та юридичні особи), податкові агенти, контролюючі органи а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених ПК України (Податковий кодекс України, 2010).

Суб'єктивна сторона податкового правопорушення – це, так би мовити, його внутрішня сторона, тобто психічна діяльність особи, яка відображує ставлення її свідомості та волі до чиненого діяння, а також до його наслідків (Бажанов, Сташис, Тацій, 1997: 129). Необхідною умовою для того щоб притягнути особу до фінансової відповідальності є те, що вона має бути визнаною винною у вчиненому, якщо це прямо передбачено законом (Бандурко, Гетманець, 2015 : 117-118).

Останній з вказаних елементів, зважаючи на поставлену мету дослідження, потребує більш детальної характеристики.

У загальній теорії права суб'єктивна сторона правопорушення визначається як ставлення особи до вчиненого нею діяння та його наслідків. Суб'єктивна сторона правопорушення відображає його внутрішню сторону та характеризує психічну діяльність особи в момент вчинення протиправного діяння.

Головним елементом суб'єктивної сторони є вина особи (у формі умислу або необережності). До факультативних (необов'язкових) елементів суб'єктивної сторони відносяться мотив і мета вчинення правопорушення (Скакун, 2001 : 26).

Відповідно до п. 3 ст. 109 ПК України у випадках, визначених пунктами 123.2 – 123.5 ст. 123, пунктами 124.2, 124.3 ст. 124, пунктами 125¹.2 – 125¹.4 ст. 125 даного кодексу, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи (Податковий кодекс України, 2010). Пункт 3 ст. 109 було внесено у ПК України лише у 2020 році Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX (Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», 2020) з подальшими змінами, внесеними Законом України від 30.11.2021 р. № 1914-IX (Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень», 2021).

Досліджуючи проблеми суб'єктивної сторони фінансового правопорушення та аналізуючи положення вказаних вище нормативних актів Н. А. Маринів наголошує на тому, що попереднє правове оформлення інституту податкової відповідальності щодо концепції вини у податковому праві, характеризувалося певною непослідовністю та суперечливістю (Маринів, 2021 : 474). Дійсно, законодавець не загострював увагу на необхідності встановлення вини платника податків (або іншого суб'єкту вчинення фінансового правопорушення), що, певним чином, не сприяло процесу забезпечення реалізації принципу справедливості та принципу індивідуалізації юридичної відповідальності. До прийняття Закону № 466-IX від 16.01.2020 р. податкове законодавство не містило чіткої відповіді стосовно загальних засад притягнення особи, яка вчинила фінансове правопорушення, до відповідальності щодо суб'єктивної сторони вчиненого діяння. Попередня редакція ПК України містила лише посилання на «вину», але не передбачала її як обов'язкову ознаку у процесі визначення поняття податкового правопорушення. Тож залишалося невизначеним питання, чи впроваджена була у податковому праві так звана «презумпція винності» платника податків, чи необхідно для притягнення особи до фінансової відповідальності встановлення у її діянні вини (Будько, 2011 : 143).

Згідно з чинним податковим законодавством України особа (суб'єкт податкового правопорушення) може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, безпосередньо передбачених ПК України (п. 112.1 ПК). Така особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачено відповідальність, однак не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання (п. 112.2 ПК). При цьому вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності (п. 112.2 ПК) (Податковий кодекс України, 2010). Тобто, фактично, у податковому праві законодавець визначає сутність «вини» особи через призму не тільки суб'єктивних ознак, але й об'єктивних, адже особа може не мати можливості вчинити відповідним чином через різні причини, як внутрішні так і зовнішні.

Раніше, у науковому осередку, об'єднувало, виникало питання, а чи має взагалі склад податкового правопорушення таку ознаку як суб'єктивна сторона? У своїх дослідженнях Н. Ю. Онищук зазначає що, у дефініції податкового правопорушення, відповідно до ПК України, відсутній такий елемент його складу, як суб'єктивна сторона, що включає в себе і вину особи, яка вчинила податкове правопорушення. Податкові правопорушення, передбачені відповідними статтями ПК України, і їх конкретні склади не містять вказівки на необхідність наявності такої ознаки (Онищук, 2011: 197).

В той же час, у п. 2 ст. 120-2 зазначалося: «Відсутність з вини платника акцизного податку реєстрації першого примірника розрахунку коригування до акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних...» (Податковий кодекс України, 2010). Тож, хоча законодавець опосередковано і вказував на можливість наявності вини особи, у процесі скоєння податкового правопорушення, фактично інституту суб'єктивної сторони в податковому праві України не було. Отже сумнівні науковців цілком мали підстави.

З цього питання А. С. Літвінцева зазначала наступне: «... послідовний аналіз положень Податкового кодексу України, які визначають систему податкових правопорушень (ст. ст. 117–128), дає нам можливість стверджувати, що суб'єктивна сторона суб'єктів податкового права жодним чином не впливає на кваліфікацію податкових правопорушень. Ми вважаємо це цілком справедливим та правовим підходом законодавця, оскільки питому вагу податкових правопорушень вчиняють юридичні особи, їх структурні підрозділи (відділення, філії, цехи тощо). По-друге, податкове право, по своїй правовій природі, має імперативні начала, тобто домінуючим методом є імперативний. Введення диференціації відповідальності в залежності від мотивів, мети, емоційного стану (суб'єктивної сторони) зведе нанівець інститут податкової відповідальності» (Літвінцева, 2015 : 126). Не можемо погодитись з таким твердженням. З одного боку, дійсно, відповідно до положень податкового права України, суб'єктами вчинення податкових правопорушень можуть

бути не тільки фізичні, але й юридичні особи, зокрема: підприємства, організації, установи, які мають перед державою податкові зобов'язання; контролюючі органи тощо. На відміну від, наприклад, вітчизняного кримінального права. Так, статтею 18 Кримінального кодексу України (далі – КК України) суб'єкта кримінального правопорушення визначено як фізичну осудну особу, яка вчинила кримінальне правопорушення у віці, з якого відповідно до КК України може наставати кримінальна відповідальність (Кримінальний кодекс України, 2001). Тобто КК України визнає суб'єктом кримінального правопорушення лише фізичну особу. Хоча в розділі XIV-1 КК України «Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб» і передбачено відповідальність юридичних осіб, але це є не покаранням, а лише заходами кримінально-правового характеру, що застосовуються до юридичних осіб, зокрема: 1) штраф; 2) конфіскація майна; 3) ліквідація юридичної особи. При цьому до юридичних осіб штраф та ліквідація можуть застосовуватися лише як основні заходи кримінально-правового характеру, а конфіскація майна – лише як додатковий. При застосуванні заходів кримінально-правового характеру юридична особа зобов'язана відшкодувати нанесені збитки та шкоду в повному обсязі, а також розмір отриманої неправомірної вигоди, яка отримана або могла бути отримана такою юридичною особою (ст. 96-6 КК України) (Кримінальний кодекс України, 2001).

Включення до КК України зазначеного розділу не створило якихось додаткових підстав кримінальної відповідальності для юридичних осіб. КК України окреслює лише: підстави для застосування до юридичних осіб заходів кримінально-правового характеру (ст. 96-3); коло юридичних осіб, до яких застосовуються заходи кримінально-правового характеру (ст. 96-4); підстави для звільнення юридичної особи від застосування заходів кримінально-правового характеру (ст. 96-5); види заходів кримінально-правового характеру, що застосовуються до юридичних осіб (ст. 96-6) та правила застосування до юридичних осіб заходів кримінально-правового характеру (ст. 96-10, 96-11) (Абакумова, 2013 : 325–362). Зокрема, підставами для застосування таких заходів кримінально-правового характеру є, відповідно до ст. 96-3 КК України:

1. вчинення уповноваженою особою юридичної особи від її імені та в інтересах юридичної особи будь-якого із злочинів, передбачених у статтях 209 і 306, частинах першій і другій статті 368-3, частинах першій і другій статті 368-4, статтях 369 і 369-2 КК України;

2. незабезпечення виконання покладених на її уповноважену особу законом або установчими документами юридичної особи обов'язків щодо вжиття заходів із запобігання корупції, що призвело до вчинення будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 209 та 306, частинах першій і другій статті 368-3, частинах першій та другій ст. 368-4, статтях 369 та 369-2 КК України;

3. вчинення її уповноваженою особою від імені юридичної особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 111-1, 258 – 258-6 КК України;

4. вчинення її уповноваженою особою від імені та в інтересах юридичної особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 109, 110, 113, 114-2, 146, 147, частинами другою – четвертою ст. 159-1, статтями 160, 260, 262, 436, 437, 438, 442, 444, 447 КК України;

5. вчинення її уповноваженою особою від імені та в інтересах юридичної особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 255, 343, 345, 347, 348, 349, 376-379, 386 КК України;

6. вчинення її уповноваженою особою від імені та в інтересах юридичної особи стосовно малолітньої чи неповнолітньої особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 152 – 156-1, 301-1 – 303 КК України (Кримінальний кодекс України, 2001).

Законодавець робить наголос на тому, що злочинне діяння вчинюється не безпосередньо юридичною особою, як суб'єктом кримінального правопорушення, а саме уповноваженою особою від імені та в інтересах особи юридичної. При цьому під уповноваженими особами юридичної особи розуміються службові особи юридичної особи, а також інших осіб, які відповідно до закону, установчих документів юридичної особи чи договору мають право діяти від імені юридичної особи (примітка 1 до ст. 96-3 КК) (Кримінальний кодекс України, 2001). Тобто, у будь-якому разі безпосереднім виконавцем правопорушення є фізична особа. Юридична особа може понести фінансову відповідальність, але правопорушення вчинюється фізичною особою від імені та в інтересах юридичної особи.

Незважаючи на однозначну позицію законодавця щодо питання визнання суб'єктом кримінального правопорушення юридичної особи, немало правників схиляються до думки, що відповідальність за кримінальне правопорушення може нести і юридична особа (Нерсисян). Однак більшість науковців відстоюють класичне розуміння суб'єкта кримінального правопорушення, ґрунтуючись на вченні про «вину» особи (Провоторов, 2019). На їх думку, суб'єктом кримінального правопорушення може бути лише осудна фізична особа. Тільки людина може вчинити винне діяння. Тож, якщо ми ведемо мову про визначення вини особи, яка вчинила податкове правопорушення, то, фактично, маємо на увазі безпосереднього виконавця (виконавців) такого правопорушення – особу, яка безпосередньо, або використовуючи інших осіб (підпорядкованих їй по службі або іншим чином залежних від виконавця), реалізувала об'єктивну сторону правопорушення. На нашу думку, закріплення такої категорії як «вина» у податковому законодавстві України, є не тільки необхідним, але й не суперечить вітчизняним принципам права.

Як наголошує з цієї проблематики Н. Ю. Онишук «... якщо стосовно фізичних осіб визначення вини є звичним і доволі зрозумілим, то яким чином буде визначатися вина юридичних осіб – платників податків, складно уявити. Вині надається таке велике і важливе значення, оскільки винна відповідальність оголошується принципом юридичної відповідальності. Гостра полемічність проблеми обумовлена в першу чергу тим, що відносини податкової відповідальності перебувають на межі приватних та публічних інтересів. Так,

з одного боку, державі байдуже, чому платник податків не виконав свій конституційний обов'язок та не сплатив визначену суму податку до бюджету. Публічний фіскальний інтерес держави, за рахунок якого по суті і забезпечується життєдіяльність всього суспільства, порушено. З другого боку – чи не порушуються права платника податків при встановленні відповідальності за вчинення податкового правопорушення без вини?» (Онищук, 2011: 201). Однозначно порушується. У такому випадку, в першу чергу, страждають не тільки права платника податку, але й порушуються основоположні принципи права: принцип вини, принцип індивідуального характеру відповідальності, принцип справедливості тощо.

Позиції про доцільність внесення змін, Законом України № 466-IX, якими було запроваджено інститут вини до ПК України, додержуються і інші дослідники. Зокрема Н. А. Маринів зазначає, що «... законодавче закріплення поняття вини було об'єктивно необхідним із огляду на принципи справедливості, індивідуалізації відповідальності за порушення законодавства, та враховуючи мету застосування юридичної відповідальності до особи, котра вчинила правопорушення. Крім того, попередня редакція Кодексу містила посилання на «вину», хоч і не передбачала її як обов'язкову ознаку у визначенні поняття податкового правопорушення... Надзвичайно важливим, на нашу думку, є покладення обов'язку доведення вини особи у вчиненні податкового правопорушення, у разі, коли вона підлягає обов'язковому встановленню, на контролюючі органи» (Маринів, 2021 : 477). Дійсно, не можна не погодитися з зазначеним, адже, окрім іншого, принцип індивідуалізації відповідальності, у вітчизняному законодавстві, вимагає у кожному конкретному випадку враховувати не тільки характер вчиненого правопорушення, але й особу порушника та ступінь його вини. З іншого боку, визначаючи категорію вини у нормах ПК України законодавець не розкриває її природу. Інститут вини є більш дослідженим у вітчизняному адміністративному та кримінальному праві. Звісно це пов'язано, зокрема, з підвищеною суспільною небезпечністю кримінальних правопорушень та проступків.

У ст. 23 КК України закріплено, що виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої цим Кодексом, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності, де:

1. Умисел поділяється на прямий і непрямий. Прямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачала його суспільно небезпечні наслідки та бажала їх настання. Непрямим є умисел у тих випадках, коли особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачала його суспільно небезпечні наслідки і хоча не бажала, але свідомо припускала їх настання (ст. 24 КК України);

2. Необережність поділяється на кримінальну протиправну самовпевненість та кримінальну протиправну недбалість. Необережність представляє собою кримінальну протиправну самовпевненість, якщо особа передбачала можливість настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, але легковажно розраховувала на їх відвернення. Необережність є кримінальною протиправною недбалістю, якщо особа не передбачала можливості настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, хоча повинна була і могла їх передбачити (ст. 24 КК України) (Кримінальний кодекс України, 2001).

Можливо і суб'єктивна сторона юридичних складів податкових правопорушень має включати в себе вину у формі умислу або необережності. Це виключило би суперечки щодо того, чи дійсно вина є ознакою суб'єктивної сторони податкового правопорушення, чи це, все ж таки, прояв зовнішньої об'єктивної сторони. Так, як зазначає щодо цього питання А. Полянничко: «... вина є елементом об'єктивної сторони складу податкового правопорушення, а не характеризує його суб'єктивну сторону, оскільки умисел у податковому праві є не психічним ставленням правопорушника до своїх дій, а відображенням певної поведінки платника податків, що є результатом цілеспрямованого волевиявлення, метою якого є ніщо інше, ніж невиконання вимог податкового законодавства, яке має бути доведено контролюючим органом» (Полянничко, 2021). Але, на нашу думку, слід, все ж таки, відокремлювати об'єктивну сторону правопорушення, тобто певне протиправне діяння (дію чи бездіяльність), що завдає шкоди державі, територіальній громаді, публічним інтересам суспільства та спричиняє шкідливі наслідки і те що скерувало особу на вчинення такого діяння, тобто її внутрішній стан – внутрішні процеси, які відбуваються у психіці особи під час вчинення нею протиправного діяння. І саме наявність певної мети вчинення податкового правопорушення свідчить не просто про винність особи – суб'єкту податкового правопорушення, але й про наявність в його діях саме прямого умислу. Звісно мова йде про фізичну особу – платника податків або уповноважену особу, яка діє від імені та в інтересах особи юридичної, оскільки оцінити діяльність юридичної особи з точки зору умислу чи необережності є неможливим.

На наявність мети у діянні суб'єкту податкового правопорушення (платника податків) наголошується і у п. 109.1 ПК України, де зазначено, що «податкове правопорушення вважається вчиненим умисно, якщо контролюючим органом було доведено обставини, які свідчать про те, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» (Податковий кодекс України, 2010). При цьому контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності чи відсутності вини (п. 109.4) (Податковий кодекс України, 2010). У даному випадку законодавець також заострює увагу на суб'єкті вчинення податкового правопорушення. Це, у такому контексті, ще раз свідчить про те, що говорячи про вину у податковому праві, мається на увазі фізична особа.

Висновки. Провів дослідження норм вітчизняного податкового законодавства, позицій вчених стосовно вини як обов'язкової ознаки складу податкового правопорушення, а також змін, внесених 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», ми дійшли висновку про те, що хоча стосовно досліджуваної проблематики немає єдиної думки у науці податкового права, але введення у ПК України положень щодо інституту вини є цілком виправданим та доцільним і відповідає вітчизняним принципам права, зокрема принципу індивідуалізації юридичної відповідальності, закріпленому у ч. 2 ст. 61 Конституції України. Якщо, податкове правопорушення є винним, на що прямо вказується у тій або іншій статті ПК України, то мова йде, скоріше про вину у формі умислу. Таке твердження відноситься до фізичних осіб – платників податків або уповноважених осіб, які діють від імені та в інтересах особи юридичної.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Куслій В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 1–2. С. 192–196.
3. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. [В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін.]. За ред. М. П. Кучерявенка. Харків. Право. 2011. Ч. 1. 704 с.
4. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. Випуск 22. 2011. С. 192-202.
5. Кримінальне право України. Загальна частина. За ред. Професорів М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. Харків. 1997. 352 с.
6. Фінансове право. Підручник. Ю. М. Жорнокуй, О. В. Кашкарьова, Т. В. Колесник та інші. За заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець. Харків. Екограф. 2015. 500 с.
7. Скакун О. Ф. Теорія держави і права. Підручник. Харків. Консум. 2001. 656 с.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. Закон України № 466-IX від 16.01.2020 р. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2020. № 32, ст. 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1133>
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень. Закон України № 1914-IX від 30.11.2021 р. Відомості Верховної Ради України (ВВР). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#n154>
10. Маринів Н. А. Нова концепція притягнення особи до фінансової відповідальності у податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 11. С.473-478. URL: http://www.lsej.org.ua/11_2021/123.pdf
11. Будько З. М. Презумпція невинуватості в податковому праві. *Форум права*. 2011. № 1. С. 142–148. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bznvpp.pdf>
12. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. Випуск 35. Частина І. Том 2. 2015. С. 123-126.
13. Кримінальний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2001. № 25-26, ст.131. URL:
14. Абакумова Ю. В. Теорія співучасті в кримінальному праві України. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктор юридичних наук 12.00.08. Запоріжжя : Класичний приватний університет. 2013. 423 с.
15. Нерсесян А. С. Кримінальна відповідальність підприємницьких юридичних осіб у світі інтеграції незалежної України до світових і європейських інституцій. URL: <http://www.pravoznavec.com.ua/period/chapter/13/110/4350>.
16. Провоторов О. П. Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб як інститут кримінального права України. Авт. на здобуття наук. ступеня к.ю.н. 12.00.08. Київ : Національна академія України. Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. 2019. 18 с.
17. Поляничко А. Умисел в податкових правопорушеннях – що таке і навіщо? *Юридична практика*. 2021. URL: <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravoporushenniakh-shcho-take-i-navishcho/>

References

1. Podatkovy kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. (2010, December 02). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*. Kyiv: Parlam. vyd-vo [in Ukrainian].
2. Kuslii V. O. (2014). Podatkove pravoporushennia: poniattia, oznaky, umovy i prychny yoho vynyknennia [Tax offense: concepts, signs, conditions and causes of its occurrence]. *Pravo i suspilstvo - Law and society*, 1–2, 192–196 [in Ukrainian].
3. Podatkovy kodeks Ukrainy: postateinyi komentar : u 2 ch [Tax Code of Ukraine: article-by-article commentary : about two volumes] (2011) [V. V. Bilous, L. K. Voronova, O. O. Holovashevych ta in.]. Za red. M. P. Kucheriavenka. Kharkiv. Pravo, Ch. 1, 704 [in Ukrainian].
4. Onyshchuk N. Yu. (2011) Podatkove pravoporushennia za Podatkovym kodeksom Ukrainy [Tax offense under the Tax Code of Ukraine]. *Vypusk Derzhavne budivnytstvo ta mistseve samovriadiuvannia – Herald State construction and local self-government*, 22, 192-202 [in Ukrainian].
5. Kryminalne pravo Ukrainy. Zahalna chastyna [Criminal law of Ukraine. General part] (1997). Za red. Profesoriv M. I. Bazhanova, V. V. Stashysa, V. Ya. Tatsiia. Kharkiv, 352 [in Ukrainian].
6. Finansove pravo. Pidruchnyk [Finance law. Textbook] (2015). Yu. M. Zhornokui, O. V. Kashkarova, T. V. Kolesnyk ta inshi. Za zah. red. O. M. Bandurky ta O. P. Hetmanets. Kharkiv. Ekohraf, 500 [in Ukrainian].
7. Skakun O. F. (2001) Teoriia derzhavy i prava. Pidruchnyk. Kharkiv. Konsum, 656 [in Ukrainian].

8. Zakon Ukrainy Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenosti u podatkovomu zakonodavstvi : pryniaty 16 sichnia 2020 roku № 466-IX [Law of Ukraine On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation. Law of Ukraine from January 16 2020, №. 466-IX]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*. Kyiv: Parlam. vyd-vo [in Ukrainian].
9. Zakon Ukrainy Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo zabezpechennia zbalansovanosti biudzhethnykh nadkhodzen : pryniaty 30 lystopada 2021 roku [Law of Ukraine On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine on ensuring the balance of budget revenues. Law of Ukraine from November 30 2021, №. 1914-IX]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*. Kyiv: Parlam. vyd-vo [in Ukrainian].
10. Maryniv N. A. (2021) Nova kontsepsiia prytiahnennia osoby do finansovoi vidpovidalnosti u podatkovomu pravi Ukrainy [A new concept of bringing a person to financial responsibility in the tax law of Ukraine]. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal – Legal scientific electronic journal*, 11, 473-478 [in Ukrainian]
11. Budko Z. M. (2011) Prezumptsiia nevynuvatosti v podatkovomu pravi [Presumption of innocence in tax law]. *Forum prava - Law forum*, 1, 142–148 [in Ukrainian].
12. Litvintseva A. S. (2015) Poniattia ta sklad podatkovoho pravoporushennia [The concept and composition of a tax offense]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriia PRAVO - Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University. The RIGHT series. Vypusk 35, Chastyna I, Tom 2, 123-126* [in Ukrainian].
13. Kryminalnyi kodeks Ukrainy [Criminal codex of Ukraine]. (2001, April 05) *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*. Kyiv: Parlam. vyd-vo [in Ukrainian].
14. Abakumova Yu. V. (2013) Teoriia spivuchasti v kryminalnomu pravi Ukrainy [The theory of complicity in the criminal law of Ukraine]. *Dysertatsiia na zdobuttia naukovoho stupenia doktor yurydychnykh nauk - Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Legal Sciences*, 12.00.08 Zaporizhzhia : Klasychnyi pryvatnyi universytet, 423 [in Ukrainian].
15. Nersesian A. S. Kryminalna vidpovidalnist pidpriemnytskykh yurydychnykh osib u svitli intehratsii nezaleznoi Ukrainy do svitovykh i yevropeiskykh instytuttsii [Criminal liability of entrepreneurial legal entities in light of the integration of independent Ukraine into world and European institutions] [in Ukrainian].
16. Provotorov O. P. (2019) Zakhody kryminalno-pravovoho kharakteru shchodo yurydychnykh osib yak instytut kryminalnoho prava Ukrainy [Criminal law measures against legal entities as an institution of criminal law of Ukraine]. *Avtoreferat na zdobuttia naukovoho stupenia kandydata yurydychnykh nauk - Abstract for obtaining the scientific degree of candidate of legal sciences*, 12.00.08. Kyiv: National Academy of Ukraine. Institute of State and Law named after V. M. Koretskyi, 18 [in Ukrainian].
17. Polianychko A. (2021) Umysel v podatkovykh pravoporushenniakh – shcho take i navishcho? [Intent in tax offenses - what is it and why?]. *Yurydychna praktyka - Legal practice* [in Ukrainian].