

УДК 336.221.4

DOI <https://doi.org/10.32782/chasopyskiivp/2023-3-4>

**Фелик Василь Іванович,**  
доктор юридичних наук, професор,  
ректор

Київського університету інтелектуальної власності та права  
Національного університету «Одеська юридична академія»  
ORCID ID: 0000-0002-9326-4317

**Бєлоусова Катерина Олегівна,**  
аспірантка

Київського університету інтелектуальної власності та права  
Національного університету «Одеська юридична академія»

## ВИНА ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ: РЕТРОСПЕКТИВА ЗАКОНОДАВСТВА

У статті проведено ретроспективний огляд законодавства, який визначалася вина платника податків. Означене надало змогу прослідкувати процес розвитку категорії вина у податково-правовому регулюванні. Акцентується увага на окремих положеннях юридичної науки, які відповідали положенням законодавства і стали ґрунтом для переосмислення та впровадження концепції вини у податково-правовому регулюванні. Проаналізовано наукові положення щодо вини та її форм платника податків фізичної та юридичної особи. Наголошено, що формування вини, як підстави притягнення платника податків до юридичної відповідальності сформовано у контексті виконання податкового обов'язку, виходячи з його елементу – зобов'язання. Окремо зазначається, що вина як елемент складу податкового правопорушення розвивається у контексті переосмислення та запровадження фінансової відповідальності. До формулювання положень щодо фінансової відповідальності, вина платника податків розглядалася як елемент суб'єктивної характеристики адміністративних правопорушень, цивільних деліктів та злочинів. Констатується, що юридична відповідальність за загальними правилами мала б наступати за конкретне умисне діяння, а не загалом за невиконання податково обов'язку. В контексті охоронної функції права визначається необхідність дотримання як елементу реалізації такої норми особами сплати податків тощо: у встановленому законом порядку; у встановлених законом розмірах. Саме наведений поділ повинен був стати ґрунтом для розвитку, зокрема й відповідальності за несплату податків. Окреслено проблематику, котра потребує вирішення, зокрема щодо розмежування «податкового правопорушення» з іншими діями платників податків які не містять вини, як елементу складу такого правопорушення, але за які застосовується фінансова відповідальність. Доведено, що оновлена концепція вини у податково-правовому регулюванні є першим кроком до формуванні підходу «спільного» виконання податкового обов'язку котрий є комплексний і виконується платником податків та податковим органом у порядку, визначеному законом.

**Ключові слова:** вина, податкове правопорушення, фінансова відповідальність, платник податків, податкові відносини, контролюючі органи у сфері оподаткування, податкове законодавство.

### Felyk Vasyl, Bielousova Kateryna. Taxpayer's fault: a retrospective of legislation

In the article, a retrospective review of the legislation was carried out, which determined the fault of the taxpayer. This made it possible to follow the process of development of the wine category in tax and legal regulation. Attention is focused on certain provisions of jurisprudence, which corresponded to the provisions of the legislation and became the basis for rethinking and implementing the concept of guilt in tax and legal regulation. The scientific provisions regarding the guilt and its forms of the tax payer of a natural and legal person have been analyzed. It is emphasized that the formation of guilt, as a basis for bringing the taxpayer to legal responsibility, is formed in the context of the fulfillment of the tax obligation, based on its element – obligation. It is noted separately that guilt as an element of a tax offense develops in the context of rethinking and introducing financial responsibility. Before the formulation of provisions on financial responsibility, the taxpayer's guilt was considered as an element of the subjective characteristics of administrative offenses, civil torts and crimes. It is noted that legal liability according to general rules should be incurred for a specific intentional act, and not generally for non-fulfillment of a tax obligation. In the context of the protective function of law, the necessity of compliance as an element of the implementation of such a norm by tax payers, etc. is determined: in the manner established by law; in the amounts established by law. This division was supposed to become the basis for development, including responsibility for non-payment of taxes. The problems that need to be solved are outlined, in particular, regarding the distinction between a "tax offense" and other actions of taxpayers that do not contain guilt as an element of such an offense, but for which financial responsibility is applied. It has been proven that the updated concept of guilt in tax-legal regulation is the first step towards the formation of the approach of "joint" fulfillment of the tax obligation, which is comprehensive and is performed by the taxpayer and the tax authority in the manner determined by law.

**Key words:** guilt, tax offense, financial responsibility, taxpayer, tax relations, controlling bodies in the field of taxation, tax legislation.

**Актуальність обраного предмета дослідження.** Оголошення курсу України на перехід до ринкових економічних відносин активізувало необхідність перегляду підходів, що склалися у процесі функціонування планового економічного порядку. Неспроможність радянської економіки забезпечити потреби суспільства, політичний розлад, системна криза у всіх сферах державотворення зобов'язали Україну, після проголошення незалежності, приступити до розробки ефективних механізмів наповнення державного бюджету, основним джерелом якого є податкові надходження. Стрімкі приватизаційні процеси підняли на поверхню цілу віху проблем у відносинах держави та громадян в умовах функціонування вільного ринку.

Положення щодо необхідності закріплення вини в, передусім, податковому законодавстві послідовно відстоювалося О.П. Гетманцем, Л.А. Савченко, А.О. Селівановим, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенком, О.В. Покатаєвою, М.О. Федоровим, О.В. Тильчик та іншими. Разом із тим, комплексного дослідження вини у податково-правовому регулюванні при виконанні податкового обов'язку не проводилося.

**Виклад основного матеріалу.** Після проголошення незалежності України нормативний масив, спрямований на забезпечення податкових платежів (податків, зборів, інших платежів), відповідав домінуючій на той час концепції «державного контролю за злочинністю». Наприклад: О.М. Литвак (Державний контроль за злочинністю (кримінологічний аспект), 2002 р.) зазначав, що цю проблему порушували різні дослідники – фахівці різних галузей знань. Однак її різнопланове освітлення в кожній конкретній галузі науки не дало можливості створити загальну теорію протистояння злочинності. Держава у своїй діяльності в боротьбі зі злочинністю не тільки здійснює заходи по боротьбі з нею, а й у деяких випадках може створювати негативні криміногенні чинники і тим чи іншим шляхом сприяти виникненню окремих (нових) видів злочинів. Тому для раціонального й ефективного контролю за злочинністю потрібна загальна теорія (теоретична модель) впливу державної влади на злочинність [9, с. 1]. Очевидно, що у сфері оподаткування означені теоретичні узагальнення та практичні аспекти враховувалися повною мірою. Причому в означений спосіб (мається на увазі поєднання правоохоронної функції у межах функції контролю) давав можливість суб'єктам владних повноважень (контролюючим органам у сфері оподаткування) ефективно забезпечу-

вати податкові надходження, і по суті визначав не реалізацію конституційного права зі сплати податків, а стягнення сум податків на користь держави. Разом із тим, повноцінної реалізації наведений концепт так і не набув з огляду на відсутність категорії вини у податковому законодавстві, передусім у титульному Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (котрий нині втратив чинність на підставі прийняття Податкового кодексу України) [12].

Своєю чергою, вина за вчинення правопорушень у сфері оподаткування визначалася кримінальним законом, передусім статтею 148 з позначкою два Кримінального кодексу України (нині вилучена у зв'язку із формулювання статті 212). Її формулювання прямо вказувало на наявність вини, а її склад обумовлювався наявністю умислу, тобто навмисним ухиленням 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 (у випадку, якщо сума прихованого платежу в 100 та більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян); великих розмірах (в 250 і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) та особливо великих розмірах (в 1000 і більше разів). Приналежно, що санкція за ухилення від сплати податків в значних розмірах позбавлення волі не передбачає, однак заподіяння шкоди державі в великих та особливо великих розмірах тягне позбавлення волі до 5 років та від 5 до 10 років відповідно [5]. Відповідно Постанові пленуму Верховного суду України відповідальність за статтею 148 з позначкою два КК України може наставати лише у випадках коли цьому передує сукупність таких умов як: несплата податків зборів, обов'язкових платежів які не сплачено, як і об'єкт оподаткування, так і особа платник податку мають бути визначені податковим законодавством. Причому, констатовано, що кримінальна відповідальність платника податків передбачено не за факт несплати сум податків, а за умисне ухилення від такої сплати, про що свідчать передусім спосіб вчинення злочину: перекручування відомостей при здійсненні податкового, бухгалтерського обліку, використання рахунків у банках для ведення господарської діяльності, про які, в установленому

порядку не повідомлено контролюючим органам у сфері оподаткування, завищення фактичних затрат, котрі включені до собівартості товарів чи послуг, тощо. Приналежно, що особа (платник податків), котра не мала наміру – тобто не здійснювала перелічені вище та інші дії з метою ухилення від сплати податків але допустила порушення пов'язані із обчисленням та сплатою податків притягувалася до адміністративної відповідальності [11].

Окремо варто зацентувати у вагу на тому, що у разі коли посадовою особою допущено умисне неутримання чи неперерахування суми податків така кваліфікація мала здійснюватися як зловживання посадовим становищем (стаття 165 КК України), відповідно, недбале чи несумлінне виконання обов'язкове, наприклад ведення бухгалтерського обліку та звітності, помилки при обчисленні сум податків, які підлягають сплати до бюджетів (цільових фондів) повинно було кваліфікуватися як халатність (стаття 167 КК України). У цьому та інших випадках дії посадової/службової особи контролюючих органів у сфері оподаткування, що призвели до ухилення від сплати податків платником податків кваліфікувалися як одна з форм співучасті [11], а не як корупційне правопорушення.

Підсумовуючи, варто констатувати, по-перше, у назві статті 148 з позначкою 2 робився наголос на лише одній із форм вини – умислу, відтак за необережність передбачалася кримінальна відповідальність за іншими статтями КК України, зокрема як зловживання посадовим становищем та халатність. Наведене законодавче закріплення кримінальної відповідальності платника податків «сповідувало» радянський підхід, котрий передбачав «одержавлення» сфери господарювання. Навіть після прийняття відповідного законодавства та формуванням векторів впровадження вільних ринкових відносин, таке законодавство відображало статистику означених намірів.

По-друге, відповідальність платника податків конструктивно складалася із трьох основних видів – кримінальної, адміністративної та цивільної. Так, адміністративна відповідальність платників податків, (наведений вид відповідальності доповнювалася в окремих визначених випадках альтернативною – дисциплінарною) визначалася Законом України «Про державну податкову службу» (пункт 11.11 статті 11) та Кодексом України про адміністративні правопорушення (164 з позначкою 2), цивільним та податковим законодавством. Означені вид відповідальності застосовувався до посадових осіб винних в пору-

шеннях правил здійснення валютних операцій, порядку зайняття підприємницькою діяльністю, ухилення від подання декларації про доходи, порушення законодавства з фінансових питань, тощо [10; 4]. Цивільна ж відповідальність у вигляді пені проявлялася у застосуванні заходів так званого «компенсаційного характеру», і нараховувалася після закінчення встановлених законодавством строків погашення узгодженого податкового зобов'язання. Принциповим фактом, на який доцільно звернути увагу це – існування нормативної вказівки щодо розмежування кримінальної та цивільної відповідальності. Так, абзацом «б» підпункту 16.1.3 пункту 16.1. статті 16 встановлено виключення щодо нарахування пені, зокрема підставою є доведення в судовому порядку скоєння злочину посадовими особами платника податків щодо умисного ухилення від сплати його (зазначеного) податкового зобов'язання [12]. Наведене положення Закону (мається на увазі Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181), серед інших, надало можливість аргументувати пеню не як самостійний вид відповідальності платника податків, а як додатковий захід фінансового компенсаційного характеру. Наведене пов'язано із тим, що, по-суті відсутній склад правопорушення при застосуванні такого заходу (пені), як самостійного, передусім вини. Підставою нарахування пені, як вже зазначалося, визнавалося вчинення платником податків адміністративного правопорушення, котре слугувало підставою проведення перевірки платника податків, а за її результатами, у разі виявлення так званих «недоплачених сум» (котрі позначалися як «недоїмка») застосовувалися штрафні фінансові санкції (штраф).

Означений факт підтверджується нормативно-правовими актами, котрі нині втратили чинність, наприклад: Інструкцією про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами страхових зборів до Пенсійного фонду України, а також обліку надходження і витрачання його коштів затвердженого Постановою правління Пенсійного фонду України від 6 вересня 1996 року № 11-1. Абзацом другим пункту 3.8 частини 3 Інструкції визначалося, що при перереєстрації платника зборів за новою юридичною адресою, у випадках недодержання таким платником порядку нарахування та сплати страхових зборів, використання коштів Пенсійного фонду України не за призначенням, подання недостовірної звітності, порушення строків її

подання, є підставою для проведення документальної перевірки правильності розрахунків платника зборів. У разі коли платник збору має недоїмку по страхових зборах йому нараховується пеня [3].

Окремо варто звернути увагу на понятті «штрафної (фінансової) санкції (штрафу)» під яким розумілося – плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми (розміру) зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів податків, зборів, платежів недоплачених у зв'язку із порушеннями правил оподаткування визначених відповідними законодавчими та іншими нормативно-правовими актами [2].

Наведені (й інші) положення нормативно-правових актів стали ґрунтом для дослідження окремого виду відповідальності – фінансової. В указаний період активно здійснювалося накопичення знань з метою обґрунтування означеного виду відповідальності як самостійного, передусім шляхом відмежування від інших видів відповідальності (цивільної та адміністративної) платника податків. На думку Т.В. Сараскіної основними ознаками фінансової відповідальності є: а) настає за порушення норми виключно фінансового, зокрема податкового права, як його підгалузі; б) фактично проявляється у застосуванні фінансових санкцій до суб'єкта фінансових відносин на якого покладено обов'язок відшкодувати матеріальну шкоду заподіяну державі та зазнати покарання за вчинене правопорушення (*очевидно фінансове* – курсив наш); в) може реалізовуватися паралельно з адміністративною, кримінальною та дисциплінарною відповідальністю; г) суб'єктами фінансової відповідальності є підприємства, установи та організації, фізичні особи, але не посадові особи, які виступають суб'єктами дисциплінарної, адміністративної та кримінальної відповідальності; д) стягнення (штрафна (фінансова) санкція (штраф)), як міра відповідальності визначається по факту встановлення розміру сум недоплаченого податку у фіксованому чи відсотковому значенні (дослідниця у якості ознаки уточнює, що розмір штрафної санкції попередньо не визначено, на відміну від, наприклад аналогічного адміністративного стягнення (штрафу)). Приналежно, що фінансова відповідальність застосовується до особи за вчинене нею так званого «фінансового правопорушення» елементами складу якого, на думку дослідниці є: а) суб'єкт – фізична (платник податків) та юридична особа (підприємство, установа, організація не залежно від форми власності). Виключенням є

посадові особи, до яких за вчинення фінансового правопорушення застосовується дисциплінарна, адміністративна або кримінальна відповідальність; б) з суб'єктивної сторони (суб'єктивною ознакою) особливістю фінансового правопорушення є те, що наявність вини не визнається ознакою його складу [15, с. 155–156].

Принциповість положень юридичної науки та їх закономірний розвиток щодо складу правопорушення (злочину), зокрема й в окремих галузевих правових площинах гостро ставив питання формування фінансової відповідальності, як самостійного виду юридичної відповідальності. Наведене пов'язано із низкою питань, на котрі юридична наука, лише у формальному вигляді презентувала відповіді. Такими питаннями були:

1) необхідність обґрунтування нового виду правопорушень – фінансових та/чи податкових, передусім складу такого правопорушення, чіткого визначення його змістовних характеристик. Варто зацентувати увагу на тому, що як зазначалося вище, суб'єктивна сторона характеризувалася виключно однією формою вини – умислом. Відповідно, юридична відповідальність (дисциплінарна, адміністративна, кримінальна) застосовувалася до посадової особи та/чи до фізичної особи учасника фінансових правовідносин, а штрафні фінансові санкції (штрафи) та окремі види стягнень, віднесені до цивільної відповідальності (пеня), до юридичних осіб чи до фізичних осіб, котрі прирівнювалися до юридичних осіб (основною ознакою виступала наявність найманих працівників). Зважаючи на останню тезу, дослідники стверджували про наявність так званих «безвинних правопорушень». Таке твердження ставилося під сумнів;

2) складна конструкція стягнень, як міри відповідальності учасників фінансових, передусім податкових правовідносин (мається на увазі платники податків, зборів, інших обов'язкових платежів) передбачала ґрунтовне дослідження видів складів правопорушень та їх систематизацію у межах відповідного законодавства. Означене стало підставою для необхідності проведення чіткої межі між видами відповідальності за конкретні правопорушення та подальше обґрунтування існування чи навпаки відсутності самостійного виду юридичної відповідальності – фінансової;

3) в ході накопичення знань про відповідальність за порушення норм фінансового права, важливою проблематикою, котра потребувала вирішення було розробка можливості (як мінімум пояснення такої можливості) застосування юридичної відповідальності до колективних

суб'єктів адміністративного права, як учасників фінансових (податкових) правовідносин, зокрема за триваюче правопорушення, котре виражалось у невиконанні такими суб'єктами податкового обов'язку у спосіб несплати сум податків, зборів, обов'язкових платежів, штрафник фінансових санкцій (штрафів), пені.

Спроби вирішення перелічених проблем здійснені у низці дисертаційних досліджень. Зокрема, А.В. Роздайбіди («Податкове правопорушення як підстава адміністративної відповідальності», 2003 р.). За мету даної дисертації визначалося систематизація підходів до адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування та на цій основі формування категорії «податкове правопорушення». Означений напрям наукового пошуку обмежений вектором ідеї «неухильного дотримання норм податкового законодавства». Поверхневість висновків, зроблених у дисертації обумовлений низкою методологічних прорахунків, наприклад: визначаючи адміністративну відповідальність дослідник виходить із «обов'язку правопорушника відповідати за своє протиправне і винне діяння». Означений обов'язок, на його думку реалізується за допомогою застосування заходів адміністративного примусу, передбачених адміністративним та податковим законодавством [13, с. 172]. У даному контексті незрозумілим видається принципове положення: чим саме визначено «протиправне і винне діяння». Очевидно, що саме розкриття сутності та унормування змісту означеного діяння мало б привести до висновків щодо характеру відповідальності. Натомість, неточна констатація, яка проявляється у тезі: «під податковим, необхідно розуміти законодавство, що регулює відносини пов'язані із ... притягненням до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування». Той же час, автор звертається до адміністративного законодавства, зокрема Кодексу України про адміністративні правопорушення, констатує, що адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування застосовується у вигляді заходів адміністративного попередження, припинення (*котрі очевидно визначені адміністративним законодавством* – курсив наш), а також компенсаційно-відновлювальних заходів, заходів стягнення до яких відносяться й фінансові санкції. Таким чином, доходиться висновку про те, що підставою адміністративної відповідальності в податковому праві є вчинення *податкового проступку* (курсив – наш), як протиправного винного невиконання платником податків обов'язків щодо

своєчасного і повного внесення до бюджету податків, зборів інших обов'язкових платежів та інші проступки [13, с. 19–20] (варто зацентрувати увагу, що «узагальненість» означеного підходу проявляється крізь призму двох ознак, основною з якої є винність, яка проявляється у невиконанні платником податків обов'язку щодо і своєчасного, і повного внесення (сплати) до бюджету податків, тощо). У загальному вигляді поза увагою дослідника залишається питання, як мінімум співвідношення адміністративної відповідальності із кримінальною, а також місце фінансових санкцій та пені у такому співвідношенні (мається на увазі місце серед адміністративних стягнень та покарань у їх взаємозв'язку). В цьому контексті важливо зацентрувати увагу на тому, що, як зазначалося вище, кримінальна відповідальність настає не за невиконання обов'язку платником податків, а за «умисне ухилення від сплати податків...» далі за текстом статті 148 з позначкою 2 Кримінального кодексу України у відповідній редакції. Отже, юридична відповідальність за загальними правилами мала б наступати за конкретне умисне діяння, а не загалом за невиконання обов'язку. Зміст наведеної статті в контексті охоронної функції права визначає необхідність дотримання як елементу реалізації такої норми особами сплати податків тощо: у встановленому законом порядку; у встановлених законом розмірах. Саме наведений поділ повинен був стати ґрунтом для розвитку, зокрема й відповідальності за несплату податків.

У подальшому, окрема увага зосереджена на поясненні «відносно нової» ознаки адміністративної відповідальності – «компенсаційно-відновлювальній», що дає змогу авторові зачисляти до адміністративних «санкцій» (узагальнене поняття стягнень) й фінансові санкції, пеню, суму прихованого податку, збору, тощо. Наведені аргументи є взаємозалежними, і такими, що пояснюють існування один одного. Окремо наголошено, що фінансові санкції є нічим іншим, як заходами примусу (*на таких висновках вже акцентовалася увага* – заув. автора). У такому випадку, до стягнень можливо зарахувати й окремі процедури примусового (забезпечувального) характеру виконання податкового обов'язку, названі у Законі 2181 «заходами стягнення». Очевидно, що наведений підхід не сприяє розробці розуміння вини, як складової характеристики правопорушення [15, с. 35; 13, с. 154–155]. Більше того, класичний підхід до видів відповідальності дає підстави стверджувати не про так званий «перерахунок» контролюючим органом суми (обсягу)

податків, зборів, обов'язкових платежів (що по суті є частиною зобов'язання платника податків котре обраховується (перераховується) контролюючим органом), а про включення до суми штрафу (фінансових санкцій) за порушення виключно окремих норм податкового права (у більшості досліджень такі норми залишаються поза увагою дослідників – курсив наш) усієї суми так званого «укритого» або «заниженого» платежу до бюджету у формі податку, штрафу (як виду адміністративного стягнення, застосовуваного до порушника за порушення відповідного порядку сплати), пені, котра нараховується за затримку внесення податку (наприклад: Л.К. Воронова, С.Т. Кадькаленко, М.П. Кучерявенко) [17, с. 238; 8]. Таким чином, в означеній складній конструкції стягнень, застосовуваних до платника податків за порушення фінансового законодавства (норм податкового права) щодо обрахунку та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів вина проявляється лише в одному із перелічених елементів – адміністративній відповідальності. Уцілому ж, застосування фінансових санкцій (штрафів) за своєю природою, відповідно діючого на той час законодавства, не вказували на винне діяння, оскільки усвідомлення шкідливих наслідків платником податків не встановлювалося, навіть при констатації укриття та/чи заниження сум податків, тощо. Принциповим положенням, щодо наявності вини було те, що винною особою (за законодавством, що діяло) визнавалася фізична особа, тобто «посадова особа платника податків» до якої застосовувалася дисциплінарна, адміністративна чи кримінальна відповідальність.

У подальшому, науковий фокус вітчизняних вчених концентрувався на визначенні «фінансової відповідальності», «фінансового правопорушення» чи то «податкової відповідальності» та «податкового правопорушення». Так, Л.К. Воронова, О.І. Бондаренко, М.П. Кучерявенко під податковим правопорушенням розуміли протиправне винне діяння чи бездіяльність, що виражається в невиконанні чи неналежному виконанні обов'язків щодо сплати податків, інших обов'язкових платежів до бюджету, державних цільових позабюджетних фондів, за що встановлена юридична відповідальність [16, с. 284; 1, с. 100; 7, с. 315]. Означені наукові поняття стали ґрунтом для розробки інтерпретованих понять. Наприклад: «податкове правопорушення», аналогічне «адміністративний проступок (правопорушення) у сфері оподаткування» це – винне порушення встановленого законодавством порядку

ведення, обчислення, сплати і стягнення податків, здійснення податкового обліку і контролю, за що встановлена юридична відповідальність. Відтак, винність на думку дослідника полягає в усвідомленні шкоди суспільним інтересам, маючи на меті приховування прибутку (або його частину) від оподаткування. В інших правопорушеннях (неуточненоу яких саме – курсив наш) вина суб'єкта визначається у формі необережності, котра підтверджується категоріями «необхідна уважність» та/чи «обачливість». Винність же юридичних осіб встановлюється крізь призму прав та обов'язків керівників. Тобто тих осіб, котрі уповноважені на визначення розміру й умов оподаткування [16, с. 41, 43–44; 6]. Схожий підхід (сформований за законодавством, що нині втратило чинність) при характеристиці суб'єктивної сторони підтримує М.П. Кучерявенко. При цьому, зазначає, що під час визначення вини варто мати на увазі конкретного суб'єкта (колективу, посадових осіб, власників, тощо). Що ж до форм, то приховування не може бути ненавмисним, а от заниження навпаки (аргументами на користь такого твердження є, наприклад помилки при веденні бухгалтерського та податкового обліку) [7]. За наведеного підходу, що склався у законодавстві, котре сьогодні втратило чинність, очевидно обов'язок доведення невинуватості покладалася на платника податків, оскільки констатація застосування відповідальності до такого платника ілюструвалася тезою Н.Ю. Пришви «про виключну достатність факту порушення для застосування фінансової санкції» [16, с. 204]. Означене твердження ґрунтувалося з урахуванням питання, що вважалося вирішеним в юридичній науці, щодо розмежування цивільної та адміністративної відповідальності, зокрема й у сфері оподаткування. Доводи на користь «безвинності» особи (платника податків), зокрема і юридичної, опиралися на неможливість застосувати статтю 441 «Відповідальність організації за шкоду, заподіяну з вини її працівників» Цивільного кодексу Української Радянської Соціалістичної Республіки (втрата чинності від 01.01.2004 року) [18]. Таким чином, позначення узагальненою категорією «платник податків» фізичних і юридичних осіб не давало підстав стверджувати про наявність вини у власне платника податків до якого застосовувалася фінансова санкція (штраф) за порушення норм податкового права, з урахуванням складної конструкції змісту останньої.

**Висновки.** Наведені положення юридичної науки, котрі відповідали положенням діючого законодавства зберігалися до прийняття Податкового кодексу

України. При цьому, варто наголосити, що лише останніми змінами визначено обов'язок контролюючого органу у сфері оподаткування встановлювати наявність у діях платника податків вини. Вина платника податків є новелою податкового законодавства, а доведення її наявності виступає

гарантією законності при виконанні податкового обов'язку.

Варто констатувати, що проблематика вини платника податків є комплексною, а тому потребує ґрунтовного дослідження, яке буде продовжено в наступних публікаціях.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Бондаренко О. І., Баранцев П. П. Ринок нерухомоті. Оподаткування. Обов'язкові збори та платежі. Адміністративна та кримінальна відповідальність. Луганськ : «Промдрук» ДСД «Лугань», 2000. 256 с.
2. Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби : Наказ Державної податкової адміністрації України від 23 березня 2001 року № 268/5459. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-01#Text>
3. Інструкція про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами страхових зборів до Пенсійного фонду України, а також обліку надходження і витрачання його коштів : Постанова правління Пенсійного фонду України від 6 вересня 1996 року № 11-1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0550-96#Text>
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Кодекс. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>
5. Кримінальний кодекс України . К. : Парламентське видавництво, 1997. 167 с.
6. Кротюк В., Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення. *Право України*. 2000. № 5. С. 29–33.
7. Кучерявенко М.П. Основи податкового права : навчальний посібник. Харків : Легас, 2001. 304 с.
8. Кучерявенко М.П. Податкове право : навчальний посібник. Х. : Консум, 1997. 432 с.
9. Литвак О.М. Державний контроль за злочинністю (кримінологічний аспект) : автореферат дис.
10. Про державну податкову службу в Україні : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text>
11. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Постанова Пленуму Верховного Суду України. *Вісник Верховного Суду України*. 1999. № 3. С. 11–16.
12. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>
13. Роздайбіда А. В. Податкове правопорушення як підстава адміністративної відповідальності : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2003. 17 с.
14. Роздайбіда А.В. Адміністративна відповідальність у податковому праві: поняття та особливості. *Науковий вісник. Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України*. 2001. №4(14). С. 170–175.
15. Сараскіна Т. В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Сараскіна Т. В. / Університет внутрішніх справ МВС України. Харків, 2000. 190 с.
16. Фінансове право : навчальний посібник для студентів юрид. вузів та факультетів / за ред. проф. Л. К. Воронової. К. : Вентурі, 1998. 384 с.
17. Фінансове право : підручник/ (Алісов Є. О., Воронова Л. К., Кадькаленко С. Т. та ін.) ; керівник авт. колективу і відповідальний ред. Л. К. Воронова. Х. : Фірма «Консум», 1998. 496 с.
18. Цивільний кодекс УРСР : Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1540-06#Text> (втрата чинності від 01.01.2004 р.)

#### REFERENCES:

1. Bondarenko, O. I., & Barantsev, P. P. (2000). Rynok nerukhomosti. Opodatkuvannia. Oboviazkovi zbory ta platezhi. Administratyvna ta kryminalna vidpovidalnist [Real estate market. Taxation. Mandatory fees and payments. Administrative and criminal liability]. Luhansk : «Promdruk» DSD «Luhan» [in Ukrainian]
2. Instruktisiia pro poriadok zastosuvannia shtrafnykh (finansovykh) sanktsii orhanamy derzhavnoi podatkovoi sluzhby : Nakaz Derzhavnoi podatkovoi administratsii Ukrainy vid 23 bereznia 2001 roku № 268/5459 [Instructions on the procedure for applying fine (financial) sanctions by the State Tax Service: Order of the State Tax Administration of Ukraine from March 23 2001 No. 268/5459]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-01#Text> [in Ukrainian]
3. Instruktisiia pro poriadok obchyslennia i splaty pidpriemstvamy, ustanovamy, orhanizatsiiamy ta hromadianamy strakhovykh zboriv do Pensiinoho fondu Ukrainy, a takozh obliku nadkhodzhennia i vytrachannia yoho koshtiv : Postanova pravlinnia Pensiinoho fondu Ukrainy vid 6 veresnia 1996 roku № 11-1 [Instructions on the procedure for calculation and payment by enterprises, institutions, organizations and citizens of insurance fees to the Pension Fund of Ukraine, as well as accounting of the receipt and expenditure of its funds: Resolution of the Board of the Pension Fund of Ukraine from September 6 1996 No. 11-1]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0550-96#Text> [in Ukrainian]
4. Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia : Kodeks [Code of Ukraine on administrative offenses: Code]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>[in Ukrainian]

5. Kryminalnyi kodeks Ukrainy. (1997). [Criminal Code of Ukraine]. K. : Parlamentske vydavnytstvo. 167 s. [in Ukrainian]
6. Krotiuk, V., Ioffe, A., & Lukianets, D. (2000). Finansovi sanktsii ta administratyvna vidpovidalnist: problema spivvidnoshennia [Financial sanctions and administrative responsibility: the problem of correlation]. *Pravo Ukrainy – Law of Ukraine*, 5. S. 29–33. [in Ukrainian]
7. Kucheriavenko, M. P. (2001). Osnovy podatkovoho prava [Basics of tax law]. Kharkiv : Lehas, [in Ukrainian]
8. Kucheriavenko, M. P. (1997). Podatkove pravo [Tax law]. Kh.: Konsum. [in Ukrainian]
9. Lytvak, O. M. Derzhavnyi kontrol za zlochynnistiu (kryminolohichniy aspekt) [State control over crime (criminological aspect)] avtoreferat dys.
10. Pro derzhavnu podatkovu sluzhbu v Ukraini: Zakon Ukrainy [On the state tax service in Ukraine: Law of Ukraine]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text> [in Ukrainian]
11. Pro deiaki pytannia zastosuvannia zakonodavstva pro vidpovidalnist za ukhylennia vid splaty podatkiv, zboriv, inshykh oboviazkovykh platezhiv: Postanova Plenumu Verkhovnoho Sudu Ukrainy. (1999). [On some issues of application of legislation on responsibility for evasion of taxes, fees, other mandatory payments: Resolution of the Plenum of the Supreme Court of Ukraine]. *Visnyk Verkhovnoho Sudu Ukrainy – Bulletin of the Supreme Court of Ukraine*, 3. pp. 11–16. [in Ukrainian]
12. Pro poriadok pohashennia zobov'язan platnykiv podatkiv pered biudzhetyamy ta derzhavnymy tsilovymy fondamy: Zakon Ukrainy [On the procedure for repayment of taxpayers' obligations to budgets and state trust funds: Law of Ukraine]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text> [in Ukrainian]
13. Rozdaibida, A.V. (2003). Podatkove pravoporushennia yak pidstava administratyvnoi vidpovidalnosti [Tax offense as a basis for administrative responsibility]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Akademiia derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy. Irpin, 17 s. [in Ukrainian]
14. Rozdaibida, A.V. (2001). Administratyvna vidpovidalnist u podatkovomu pravi: poniattia ta osoblyvosti [Administrative responsibility in tax law: concepts and features]. *Naukovyi visnyk. Zbirnyk naukovykh prats Akademii derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy – Scientific Bulletin. Collection of scientific works of the Academy of the State Tax Service of Ukraine*, 4(14). S. 170–175. [in Ukrainian]
15. Saraskina, T.V. (2000). Orhanizatsiino-pravovi zasady diialnosti podatkovoi militsii v Ukraini [Organizational and legal principles of the activity of the tax police in Ukraine]. *Candidate's thesis*. Universytet vnutrishnikh sprav MVS Ukrainy. Kharkiv 190 s. [in Ukrainian]
16. Voronova, L.K. (Eds.). (1998). Finansove pravo [Financial law]. K. : Venturi. [in Ukrainian]
17. Alisov, Ye.O., Voronova, L.K., & Kadkalenko, S.T. et al. (1998). Finansove pravo [Financial law]. (Voronova, L.K. Eds.). Kh. : Firma «Konsum». [in Ukrainian]
18. Tsyvilnyi kodeks URSR: Kodeks [Civil Code of the Ukrainian SSR: Code]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1540-06#Text> (vtrata chynnosti vid 01.01.2004 r.)