

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2023.4.13>**О. Л. Олешко**

адвокат

Юридичної компанії «Олешко & Скрипка»

<https://orcid.org/0009-0007-5222-5737>

ВИНА У ФОРМІ УМИСЛУ АБО НЕОБЕРЕЖНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВОПОРУШЕННІ: ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ

У статті досліджено проблеми характеристики суб'єктивної сторони податкового правопорушення. Проаналізовано податкове, адміністративне, цивільне та кримінальне законодавство України щодо проблем визначення суб'єктивної сторони правопорушення. Досліджено проблеми визначення вини у податкових правопорушеннях у формі умислу або необережності.

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 принципу винуватості діяння, відображеного у ст. 62 Конституції України. Такі зміни є значним покращенням механізму притягнення осіб – суб'єктів податкового правопорушення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Зроблено висновок про те, що у випадку коли податкове правопорушення є винним, на що прямо вказується законом, то мова йде про вину у формі прямого умислу.

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

Постановка проблеми. Однією з найбільш суперечних новел вітчизняного податкового законодавства стосовно притягнення осіб до фінансової відповідальності є введення поняття «вина» у Податковий кодекс (далі – ПК України). Такі зміни було внесено у ПК України лише у 2020 році 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» [1] 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» [2].

Проблемам, що стосуються визначення сутності податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення присвячували свої наукові дослідження такі відомі представники податкового права, як Т. В. Архипенко, О. М. Бандурка, З. М. Будько, В. С. Белих, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, Р. А. Гаврилюк, Д. О. Гетманцев, О. П. Гетьманець, П. М. Годме, Е. С. Дмитренко, А. Й. Іванський,

М. П. Кучерявенко, В. К. Колпаков, Н. Ю. Онищук, О. П. Орлюк, Р. В. Макаруч, С. Г. Пепеляев, О. В. Покатаєва, Ю. М. Старилів, Я. С. Толкачов та інші. Але і на сьогодні, у доктрині податкового права залишаються дещо невизначеними проблеми стосовно того, чи є необхідним обов'язкове встановлення вини особи, яка вчинила податкове правопорушення, а також питання щодо визначення форми вини у такому правопорушенні.

Мета статті. Визначити сутність вини у формі умислу або необережності у податковому правопорушенні відповідно до законодавства України.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (зокрема осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПК України. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. У випадках, визначених пунктами 123.2–123.5 ст. 123, пунктами 124.2, 124.3 ст. 124, пунктами 125-1.2–125-1.4 ст. 125 даного кодексу, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи (п. 109.3 ПК) [3]. У свою чергу у п. 112.2 ст. 112 ПК України наголошується на тому, що особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. 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 передбачено відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності [3].

Отже, відповідно до вітчизняного податкового законодавства, наявність вини особи при вчиненні нею податкового правопорушення не є обов'язковою умовою фінансової відповідальності, а лише у випадках, прямо передбачених ПК України. З іншого боку у наукових колах взагалі виникають сумніви щодо необхідності та доцільності закріплення на законодавчому рівні ознак суб'єктивної сторони податкових правопорушень, і, зокрема, таких категорій як «вина», «умисел», «необережність» тощо.

Протягом довгого часу українське податкове законодавство не розглядало інституту вини. Ця ознака не виділялася як один з елементів складу податкового правопорушення. Як наголошує З. М. Будько – вітчизняне податкове законодавство не містило чіткої відповіді стосовно загальних засад притягнення платника податків до відповідальності за порушення податкового законодавства України, оскільки, наприклад, залишалось невизначеним питання, чи впроваджена була так звана «презумпція невинуватості» платника податків, і чи необхідно для притягнення особи до відповідальності обов'язкове встановлення у вчиненому нею діянні вини [4, с. 143].

На думку В. С. Яновського неприпустимим є «механічне» впровадження категорії «презумпції невинуватості» у вітчизняне податкове законодавство. Це може призвести до кризи податкової системи, оскільки держава стала б неспроможною забезпечити ефективне адміністрування. Таке переміщення має бути раціональним. Тобто спочатку має бути створена відповідна законодавча база та інфраструктура для забезпечення ефективності здійснення державою фіскальної функції та задля своєчасності здійснення правосуддя [5, с. 120].

Такої ж позиції додержується А. С. Літвінцева, наголошуючи, що суб'єктивна сторона, зокрема і вина, не впливає на ква-

ліфікацію податкових правопорушення, а тому введення диференціації відповідальності залежно від ознак суб'єктивної сторони впливатиме деструктивно на інститут податкової відповідальності [6, с. 125].

Як зазначає Н. А. Маринів, хоча законодавець і не загострює увагу на необхідності встановлення вини особи, яка вчинила протиправне діяння, у деяких статтях ПК України були наявні вказівки на цю суб'єктивну ознаку як умову притягнення особи до фінансової відповідальності [7, с. 28]. Але, на даний час, вказівку на винуватість платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів, містить ст. 109 ПК України. Законодавець запровадив у податковій сфері нові підходи до реалізації порядку притягнення до податкової відповідальності, включивши в конструкцію складу податкового правопорушення його суб'єктивну сторону, що передбачає встановлення вини правопорушника.

Вина, тобто психічне ставлення особи до її власної протиправної поведінки та шкідливого результату останньої, а також мета та мотиви вчинення діяння складають разом зміст суб'єктивної сторони правопорушення. Вина відображає внутрішню сутність вчиненого – безпосереднє відношення суб'єкта правопорушення до чиненого ним протиправного діяння. Сутність вини полягає у негативному ставленні особи до інтересів суспільства або держави, які охороняються законом. У кожному конкретному випадку вчинення протиправного діяння розглядувана ознака суб'єктивної сторони правопорушення має бути встановлена. Про це свідчить і принцип презумпції невинуватості, на якому наголошується у ст. 62 Конституції України [8]. Також, слід зазначити, що при встановленні відповідальності особи за вчинення податкового правопорушення без вини однозначно порушуються конституційні права платника податків. Тут слід погодитись з позицією В. О. Куслія. Науковець обґрунтовує необхідність введення ознаки винуватості до складу податкового правопорушення необхідністю у досягненні основних цілей юридичної відповідальності. На думку В. О. Куслія склад податкового правопорушення,

фактично як і склад кримінального правопорушення, а також адміністративного проступку, можна визначити як сукупність об'єктивних та суб'єктивних елементів, де суб'єктивна сторона відіграє надважливу роль [9, с. 193–194].

Також і Д. А. Кобильник загострює увагу на тому, що «для держави при вирішенні своєрідного фінансово-правового конфлікту першочерговим завданням є саме відновлення та захист фінансових інтересів, аніж застосувати на правопорушника ті або інші обмежувальні заходи немайнового характеру... Наявність чи відсутність вини суттєво впливає на стан платника податків. Тож винність має стати важливим і необхідним елементом у контексті залучення саме до фінансової відповідальності» [10, с. 50, 53].

Дослідник Ю. В. Оніщик відстоює позицію про те, що загальновизнаним принципом юридичної відповідальності особи за вчинення правопорушення в усіх галузях права є наявність вини. З цієї причини вина суб'єкта податкового правопорушення також має бути доведена в обов'язковому порядку [11, с. 67].

На думку М. О. Федорова, з чим не можна не погодитись, ключовим принципом правової політики нашої держави та публічного права є принцип суб'єктивного ставлення, тобто принцип винності. При цьому, як стверджує науковець, цю категорію в сукупності становлять три основні обов'язкові елементи: 1) осудність суб'єкта правопорушення; 2) відповідальність; 3) вина – суб'єктивна підстава відповідальності. Ефективна реалізація такого принципу правозастосовними органами має суттєве значення для успішної протидії правопорушенням у фінансово-правових відносинах. Допущення помилок при встановленні вини особи, яка вчинила протиправне діяння (під час притягнення її до відповідальності) шкодить правам та законним інтересам суб'єктів фінансової діяльності [12, с. 207].

Дійсно, притягнення суб'єкта без встановлення його вини до відповідальності, в тому числі і фінансової (у разі вчинення податкового правопорушення) порушує основоположні принципи юридичної відповідальності.

До принципів юридичної відповідальності відносяться: принцип справедливості; принцип гуманізму; принцип законності; принцип індивідуалізації; принцип невідворотності; принцип винуватості діяння.

Сутність принципу справедливості виражається у рівності людей перед законом, у повазі до їх прав та свобод, відповідності інституту юридичної відповідальності моральним нормам та цінностям, категоріям розумності і добропорядності тощо [13, с. 18]. Цей принцип закріплено, зокрема, у ст. 61 Конституції України: «Ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення» [8].

Принцип гуманізму полягає в людяному, милосердному відношенні до суб'єктів юридичної відповідальності в процесі її встановлення та реалізації. Тобто це: заборона катування та застосування будь-якого насильства до людини; заборона жорсткого, нелюдського або такого, що принижує гідність, поводження чи покарання; встановлення юридичної відповідальності з урахуванням прав людини та моральних норм; здійснення юридичної відповідальності на основі ставлення до людини, її життя – як до найвищої цінності; встановлення системи пільг в залежності від особливих характеристик суб'єкта (хвороба, неповноліття, вагітність тощо) або незалежно від них (застосування акту амністії або помилування) [14].

Сутність принципу законності виражається у точному та неухильному дотриманні норм права під час реалізації юридичної відповідальності [13, с. 19]. Так, відповідно до ст. 68 Конституції України: «Незнання законів не звільняє від відповідальності» [8].

Принцип індивідуалізації відповідальності полягає у диференційованому закріпленні обов'язків «з урахуванням правового статусу суб'єкта відповідальності, диференціації правопорушень і санкцій залежно від типової суспільної небезпеки правопорушення та особистості правопорушника, встановленні міри та обсягу відповідальності з урахуванням суспільної небезпеки правопорушення» [14]. Цей принцип також закріплено Конституцією України: «Юридична відповідаль-

ність особи має індивідуальний характер» (ст. 61) [8].

Застосування принципу невідворотності передбачає обов'язкове встановлення юридичної відповідальності за вчинення суспільно небезпечних діянь, неухильному дотриманні норм права та обов'язковій відповідній реакції уповноважених державою органів та осіб на правопорушення у вигляді осуду [14].

Принцип винуватості діяння полягає у встановленні та застосуванні юридичної відповідальності лише стосовно тих суб'єктів відповідальності, в діяннях яких наявна вина [13, с. 20]. Цей принцип відображено у ст. 62 Конституції України (щодо кримінального правопорушення), де зазначається наступне: «Особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду. Ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні злочину. Обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях. Усі сумніви щодо доведеної вини особи тлумачаться на її користь. У разі скасування вироку суду як неправосудного держава відшкодовує матеріальну і моральну шкоду, завдану безпідставним засудженням» [8]. Дане положення свідчить про недопустимість у кримінальному праві України об'єктивного ставлення у вину, тобто покладання кримінальної відповідальності на особу за заподіяне нею суспільно-небезпечне діяння та суспільно-небезпечні наслідки лише при наявності об'єктивних ознак діяння – за відсутності її вини.

Відповідно до ч. 2 ст. 2 Кримінального кодексу України (далі – КК України) «особа вважається невинуватою у вчиненні кримінального правопорушення і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду» [15]. Кримінальним правопорушенням є передбачене КК України суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення (ст. 11 КК) [15].

Згідно зі ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) «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» [16].

Отже, щодо кримінальної та адміністративної відповідальності – думка законодавця є однозначною. Вина особи підлягає встановленню. Щодо цивільно-правових проступків, то слід зазначити, що цивільно-правова відповідальність також є негативним наслідком для особи, яка вчинила відповідне правопорушення. Юридичною підставою такої відповідальності є закон, а фактичною – склад цивільного правопорушення. Для покладення на особу відповідальності за цивільне правопорушення, крім інших умов (протиправності вчиненого, спричинених збитків, причинового зв'язку між діянням та наслідками), необхідна ще одна умова – наявність вини. Вина в цивільному праві розглядається як психічне ставлення особи до своєї протиправної поведінки та спричинених нею наслідків. У цивільному праві України також діє презумпція вини особи, яка вчинила правопорушення [17]. Так, відповідно до змісту статей 614–618 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) особа, яка порушила умови зобов'язання несе майнову відповідальність лише за наявності вини. Так у ЦК України наголошується: «Особа, яка порушила зобов'язання, несе відповідальність за наявності її вини (умислу або необережності), якщо інше не встановлено договором або законом. Особа є невинуватою, якщо вона доведе, що вжила всіх залежних від неї заходів щодо належного виконання зобов'язання. Відсутність своєї вини доводить особа, яка порушила зобов'язання. Правочин, яким скасовується чи обмежується відповідальність за умисне порушення зобов'язання, є нікчемним» (ст. 614) [18]. «Одностороння відмова від зобов'язання не звільняє винну сторону від відповідальності за порушення зобов'язання» (ч. 2 ст. 615 ЦК України). «Якщо порушення зобов'язання

сталось з вини кредитора, суд відповідно зменшує розмір збитків та неустойки, які стягуються з боржника. Суд має право зменшити розмір збитків та неустойки, які стягуються з боржника, якщо кредитор умисно або з необережності сприяв збільшенню розміру збитків, завданих порушенням зобов'язання, або не вжив заходів щодо їх зменшення» (ст. 616 ЦК України). «Особа, яка порушила зобов'язання, звільняється від відповідальності за порушення зобов'язання, якщо вона доведе, що це порушення сталось внаслідок випадку або непереборної сили (ст. 617 ЦК України) [18]. Тож законодавець неодноразово наголошує на необхідності встановлення вини (у формі умислу або необережності) особи, яка порушила зобов'язання. Хоча, у цьому випадку, особі необхідно самотійно довести свою невинуватість. З іншого боку особливостю цивільно-правової відповідальності (на відміну від кримінально-правової або адміністративно-правової відповідальності) є те, що вона може настати і без вини особи, якщо це передбачено законом чи договором. Так, у ч. 2 ст. 612 ЦК України зазначається, що боржник, який прострочив виконання зобов'язання, відповідає перед кредитором за завдані таким простроченням збитки і за неможливість виконання, що випадково настала після прострочення [18].

У КК України та КУпАП також наголошується на тому, що вина може виражатися у формі умислу або необережності.

Згідно з вітчизняним кримінальним законодавством: «Виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої *КК України*, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності (ст. 23 *КК*). Умисел поділяється на прямий і непрямий. Прямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажала їх настання. Непрямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і хоча не бажала, але свідомо припускала їх настання

(ст. 24 КК). Необережність поділяється на кримінальну протиправну самовпевненість та кримінальну протиправну недбалість. Необережність є кримінальною протиправною самовпевненістю, якщо особа передбачала можливість настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння (дії або бездіяльності), але легковажно розраховувала на їх відвернення. Необережність є кримінальною протиправною недбалістю, якщо особа не передбачала можливості настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння (дії або бездіяльності), хоча повинна була і могла їх передбачити (ст. 25 КК)» [15]. Відповідно ж до статей 10–11 КУпАП «Адміністративне правопорушення визнається вчиненим умисно, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків. Адміністративне правопорушення визнається вчиненим з необережності, коли особа, яка його вчинила, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоч повинна була і могла їх передбачити» [16].

Тобто особа діє умисно, коли вона не тільки усвідомлює характер вчиненого діяння, але й передбачає його можливі наслідки. Винний розуміє не тільки суспільну небезпеку (та/або протиправність) вчинюваного ним діяння, він також має уявлення про можливу шкоду, яка може бути спричинена вчиненням. В той же час, відповідно до КК України однією з обов'язкових ознак суб'єкта кримінального правопорушення є його осудність (ст. 18 КК). Осудною же є особа, яка під час вчинення кримінального правопорушення могла усвідомлювати свої дії (бездіяльність) та керувати ними (ст. 19 КК) [15].

Зі змісту вказаних вище кримінально-правових норм випливає, що визначення форм вини у вітчизняному кримінальному праві базується на поєднанні ознак інтелектуального і вольового елементів, тобто таких, які характеризують свідомість та волю особи. Інтелектуальна

ознака, при визначенні вини, означає, що особа могла усвідомлювати характер свого діяння, вольова – що особа могла керувати своїми діями або бездіяльністю.

В деякій мірі така вольова ознака вини особи передбачається і у вітчизняному цивільному праві, а саме – у ст. 617 ЦК України [18]. Якщо особа, яка порушила зобов'язання, зможе довести, що таке порушення сталося внаслідок випадку або непереборної сили (тобто у випадку, коли через якісь зовнішні обставини порушник не міг керувати своїми діями) – вона звільняється від цивільної відповідальності за порушення зобов'язання.

Такого ж принципу з першого січня 2021 року додержується законодавець і при визначенні вини особи у податковому праві. Згідно з п. 2 ст. 112 ПК України «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. 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» [3]. Тобто, фактично, наголошується на інтелектуальному («умисно не вжила достатніх заходів», «діяв недобросовісно») та вольовому («мала можливість») моментах вини. Про умисел у даному випадку свідчить саме наявність достатньої можливості у особи для дотримання правил та норм, встановлених законом, а про вину у формі необережності – вчинення платником податків діяння нерозумно (наприклад в наслідок недостатності досвіду) та/або без належної обачності. Якщо контролюючий орган не зможе довести, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання, платник податків не може бути притягнутий до відповідальності за

таке порушення. При цьому контролюючі органи зобов'язані забезпечити належну доказову базу, яка буде переконливо доводити означені обставини. Вказане положення застосовуються виключно в разі, якщо умовою притягнення до фінансової відповідальності за податкове правопорушення є наявність вини платника податків. Усі сумніви стосовно наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, трактується на користь цієї особи (п. 112.7. ст. 112 ПК України) [3]. Тож тут також бачимо ознаки принципу «винуватості діяння», відображеного у ст. 62 Конституції України, коли особа не має доводити свою невинуватість. Навпаки – довести її вину (у формі умислу або необережності) є обов'язком відповідного державного органу. Також у п. 112.8. ст. 112 ПК України передбачено певний елемент вольової ознаки вини платника податків. Так, однією з обставин, що звільняють особу від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору) (п. 112.8.9. ст. 112 ПК). Статтею ж 114 ПК України передбачено відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів. Так: «Особа, чії права та/або законні інтереси порушено, має право на відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб. При цьому шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, відшкодовується державою за рахунок коштів державного бюджету незалежно від вини контролюючого органу, його посадових (службових) осіб» (п. 114.1. ст. 114 ПК) [3]. Тобто вчинення протиправного діяння контролюючими органами, їх посадовими (службовими) особами, також має бути винним.

Але незалежно від наявності чи відсутності вини заподіяна шкода відшкодовується державою. Зі змісту вказаних норм ПК України вбачається, що однією з основних ознак складу податкового правопорушення є його суб'єктивна сторона, яка проявляється у вині (у формі умислу або необережності) суб'єктів такого правопорушення (платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб). Крім того у п. 109.3 ст. 109 ПК України означено вичерпний перелік складів податкових правопорушень, для притягнення до фінансової відповідальності за які необхідно встановити вину платника податків, а саме це правопорушення, передбачені пунктами 123.2–123.5 ст. 123, пунктами 124.2, 124.3 ст. 124, пунктами 125^{-1.2}–125^{-1.4} ст. 125 ПК. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо контролюючий орган зможе довести 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 (п. 109.1. ст. 109 ПК) [3]. Тобто винне податкове правопорушення вчинюється умисно (з прямим умислом).

Підсумовуючи слід зазначити, що зміни, яких у 2021 р. зазнало вітчизняне податкове законодавство стосовно визначення суб'єктивної сторони податкового правопорушення, і, зокрема, щодо інституту вини, є цілком виправданим та доцільним і відповідають основоположним принципам права в Україні, зокрема принципу індивідуалізації юридичної відповідальності, закріпленому у ч. 2 ст. 61 Конституції України та принципу винуватості діяння, відображеного у ст. 62 Конституції України. Якщо, податкове правопорушення є винним, на що прямо вказується законом, то мова йде про вину у формі прямого умислу.

Список використаної літератури:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. Закон Укра-

- їни № 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>
2. 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>
 3. 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>
 4. 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>
 5. Яновський В. С. Презумпція невинуватості в податкових правовідносинах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: «Юриспруденція». 2013. № 6–3. Т. 1. С. 119–121.
 6. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2015. Вип. 35. Ч. 1. Т. 2. С. 123–126.
 7. Маринів Н. А. Відповідальність за податкові правопорушення: реформувати/залишити без змін? Актуальні дослідження правової та історичної науки : матеріали мажнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 12 листопада 2019 р.). Тернопіль. 2019. Вип. 17. С. 27–31.
 8. Конституція України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/constitution/konstituciya-ukrayini-rozdil-ii>
 9. Куслій В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 1–2. С. 192–196.
 10. Кобильник Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони*. Серія: Право. 2020 р. № 3 (69). Том 2. С. 49–54.
 11. Оніщик Ю. В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: «Юридичні науки». 2015. Вип. 1. Т. 3. С. 66–69.
 12. Федоров М. О. Вина як обов'язкова умова відповідальності у фінансових правовідносинах. *Наука і правоохорона*. 2013. № 3 (21). С. 202–209.
 13. Теорія держави та права. [Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, А. М. Завальний, Н. В. Заяць та інші]. Національна академія внутрішніх справ. 2016. 478 с.
 14. Принципи юридичної відповідальності: поняття і характеристика. URL: <https://studies.in.ua/teorija-derzhavy-ta-prava-lekcii/4410-principi-yuridichnoyi-vdpovdalnost-ponyattya-harakteristika.html>
 15. Кримінальний кодекс України: закон України від 05.04.2001 № 2341-03. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
 16. Кодекс України про адміністративні правопорушення. Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР) 1984, додаток до № 51, ст. 1122. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
 17. Умови (підстави) цивільно-правової відповідальності. URL: <https://ln.te.court.gov.ua/sud1910/pres-centr/5/359661/>
 18. Цивільний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2003, №№ 40-44, ст. 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

Oleshko O. Fault in the form of intent or negligence in a tax offense: to the problem of definition

The article examines the problems of characterizing the subjective side of a tax offense. The tax, administrative, civil and criminal legislation of Ukraine regarding the problems of determining the subjective side of the offense was analyzed. The problems of determining guilt in tax offenses in the form of intent or negligence have been studied.

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 the principle of culpability of the act reflected in Art. 62 of the Constitution of Ukraine. Such changes are a significant improvement of the mechanism of bringing persons – subjects of tax offenses to responsibility for violations of tax legislation.

It was concluded that in the case when the tax offense is culpable, which is directly indicated by the law, then we are talking about guilt in the form of direct intent.

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