

DOI: <https://doi.org/10.18524/2411-2054.2024.54.304869>

УДК 347.73

*С. В. Терепя*, аспірант

Державний податковий університет

Кафедра фінансового та податкового права

вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08205, Україна

e-mail: [Terepa1007@gmail.com](mailto:Terepa1007@gmail.com)

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-8780-712X>

## ПОДАТКОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ ТА ЙОГО КВАЛІФІКУЮЧІ ОЗНАКИ

Статтю присвячено правовому аналізу поняття податкового правопорушення, а також включення інституту вини до визначення вказаної дефініції у Податковому кодексі України. Акцентовано увагу на таких кваліфікуючих ознаках податкового правопорушення як вчинення особою діяння умисно, повторно або за наявності причинно-наслідкового зв'язку між діяннями і його наслідками.

З'ясовано, що Податковий кодекс України не містить чіткого визначення поняття «вина», однак визначає умови, за яких особа визнається винною. Зокрема, виділено дві групи таких умов. Перша група передбачає, що особа, яка мала можливість дотриматися норм податкового законодавства, не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. Водночас другою групою умов для визнання особи винною у вчиненні податкового правопорушення є обов'язок податкового органу довести, що платник податків діяв «нерозумно, недобросовісно та без належної обачності». Разом з тим, автором підкреслено, що для податкових органів Податковий кодекс України встановлює відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини.

Окрему увагу приділено характеристиці умислу в діяннях особи як кваліфікуючої ознаки податкового правопорушення.

Обґрунтовано, що у випадку недоведеності з боку податкового органу того факту, що у платника податків була можливість дотриматися норм податкового законодавства, але він не вжив достатніх заходів для цього, то до такого платника не можуть бути застосовані заходи відповідальності за порушення вимог податкового законодавства.

Зауважено, що обставинами, які підтверджують наявність вини особи, можуть бути як вчинення нею триваючого правопорушення, так і повторного.

Встановлено, що інститут вини до податкових правопорушень почав застосовуватись у 2021 р., що було пов'язано з ухваленням Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві».

**Ключові слова:** податкове правопорушення, Податковий кодекс України, вина, умисел, платник податків, податковий орган, контролюючий орган.

**Постановка проблеми.** У Національній стратегії доходів до 2030 року зазначено, що «для швидкого відновлення після завершення або припинення воєнного стану, забезпечення економічного зростання України у середньостроковій перспективі, а також для реалізації європейського курсу України необхідно проводити виважену фіскально-бюджетну політику,

підвищити ефективність видатків та податкового й митного адміністрування та удосконалити структуру податків та пільг. Також важливо досягти партнерських відносин між бізнесом і державою та покращити інвестиційний клімат з урахуванням соціального й екологічного виміру» [3]. В окресленому контексті чільне місце, на нашу думку, займають питання відповідальності у податкових правовідносинах, а отже, і фактичної її підстави – податкового правопорушення, його поняття та складу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання податкових правопорушень були предметом досліджень таких вчених у галузі фінансового і податкового права, як О. М. Бандурка, З. М. Будько, Д. О. Гетманцев, Д. А. Кобильник, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва, В. А. Логвин, Ю. О. Подолян, М. В. Трубіна, Р. Ф. Ханова, Н. Я. Якимчук. Вивченням адміністративних деліктів у податковій сфері займалися К. О. Прохоров, В. І. Теремецький, О. О. Мамалуй. Різним аспектам податкових кримінальних правопорушень і кримінально-правової охорони системи оподаткування присвячували свої праці О. О. Дудоров, В. В. Лисенко, В. В. Топчій, О. М. Цибохін та інші вчені.

На сучасному етапі, враховуючи те, що в Україні з 24 лютого 2022 р. діє правовий режим воєнного стану, застосування органами Державної податкової служби заходів впливу за порушення податкового законодавства на практиці часто супроводжується численними проблемами. Зокрема, це пояснюється наявністю колізій у податковому законодавстві щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у вчиненні податкових правопорушень. Ситуація також може бути ускладнена тим, що факт вчинення вказаних правопорушень може бути обумовлено настанням незалежних від волі суб'єкта правопорушення обставин, за яких платник податків чи інший суб'єкт позбавлений можливості відвернути правопорушення.

**Метою статті** є юридична характеристика визначення податкового правопорушення, наданого Податковим кодексом України, та умов, які визначають вину особи, а також обставин, що обтяжують відповідальність осіб, винних у вчиненні такого правопорушення.

**Виклад основного матеріалу.** Визначення поняття податкового правопорушення містить ст. 109 (п. 109.1) Податкового кодексу України [1]. Згідно з цією нормою податковим правопорушенням вважається «протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (у т. ч. осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом» [1].

Новацією Податкового кодексу України [1], починаючи з 2021 р., стало включення до легального визначення податкового правопорушення (що міститься у п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України) концепції вини платника податків та осіб, прирівняних до нього. Причому законодавцем Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [2] від 16.01.2021 р. № 466-IX у редакції від 01.01.2022 р. було внесено зміни, згідно з якими до контролюючих органів застосовується відповідальність за вчинення податкових правопорушень неза-

лежно від наявності вини (п. 109.4 ст. 109 Податкового кодексу України [1]).

Таким чином, на підставі текстурального аналізу норм 109-112 Податкового кодексу України, можемо зробити проміжний висновок про те, що в діях чи бездіяльності платника податків і осіб, прирівняних до нього (податкових агентів, законних представників) має бути обов'язково встановлено наявність вини. Тягар доказування вини платника Податковий кодекс України покладає на контролюючий орган (п. 109.3 ст. 109; абз. 1, 3 п. 112.7 ст. 112 Податкового кодексу України [1]).

Разом з тим, як свідчить судова практика, платникам податків або їх представникам у суді не слід покладатись на формальне закріплення такого обов'язку. Як правило, платник податку, йдучи до суду, повинен мати докази своєї поведінки у процесі здійснення господарської діяльності за принципом належної обачності (наприклад, документальні підтвердження проведення тендеру з метою відбору контрагента; отримання від потенційного контрагента доказів реальності здійснення ним господарської діяльності, зокрема його засновницьких та інших документів; визначення в договорі обов'язкових гарантій з боку контрагента тощо). Тобто у випадку виявлення податковими органами порушення в діяннях платника у суді фактично сам платник повинен довести відсутність вини у своїх діяннях.

Більше того, Податковий кодекс України не містить чіткого визначення поняття «вина», однак умови, за яких особа визнається винною, викладено у ст. 112 згаданого Кодексу. Вони передбачають, що особа визнається винною у вчиненні податкового правопорушення, коли буде доведено, що вона могла дотриматися норм Податкового кодексу України [1], але не застосувала достатніх заходів для цього.

Водночас зауважимо, що вжиті платником податків заходи щодо дотримання «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 (абз. 2 п. 112.2 ст. 112 Податкового кодексу України» [1]).

Отже, можемо виділити дві групи умов, що визначають вину особи, в контексті ст. 112 Податкового кодексу України. По-перше, це з'ясування можливості дотримання потенційно винною особою норм податкового законодавства, але не вжиття такою особою достатніх заходів для цього. По-друге, це доведення податковим органом тієї обставини, що вчиняючи певні дії або бездіяльність, за які Податковим кодексом України встановлено відповідальність, платник податків діяв «нерозумно, недобросовісно та без належної обачності» [1].

Беручи до уваги наведене та позицію Головного управління ДПС в Одеській області з цього питання [4], можемо зазначити, що саме можливість особи дотримуватися норм, за порушення яких Податковим кодексом України передбачено відповідальність, але фактичне їх недотримання шляхом вчинення дій, які можуть бути оцінені судом як нерозумні, недобросовісні та без належної обачності (враховуючи доведеність такого факту податковим органом) є підтвердженням вини особи у здійсненні податкового правопорушення.

У випадку якщо орган Державної податкової служби України не доведе, що у платника податків була можливість дотриматися норм Податкового

кодексу України, проте він не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання, то такий платник не може бути притягнутий до відповідальності за порушення податкового законодавства відповідно до п. 112.7 ст. 112 Кодексу [1]. Водночас, положення згаданого пункту застосовуються лише у тому випадку, коли умовою застосування фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є наявність вини платника податків.

Процесуальний порядок доведення обставин, за яких до особи може бути застосовано заходи фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення, в межах судового провадження регулюється главою 5, а також статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства [5].

Зауважимо, що у податкових правовідносинах діє принцип презумпції правомірності рішень платника податку, передбачений пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [1], сутність якого полягає в тому, що всі сумніви щодо наявності обставин, за яких до особи може бути застосовано заходи відповідальності, тлумачаться на користь такої особи.

Таким чином, обов'язок доведення вини згідно з Податковим кодексом України покладено на податковий орган, без здійснення якого до особи не можуть бути застосовані заходи фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення, для кваліфікації якого умовою є наявність вини.

Разом з тим, необхідно пам'ятати, що згідно з п. 109.3 ст. 109 Податкового кодексу України, обов'язковою умовою застосування до особи заходів фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є доведення податковими органами вини платника тільки у випадках, визначених пунктом 119.3 статті 119, пунктами 123.2-123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125-1.2-125-1.4 статті 125-1 зазначеного Кодексу [1].

Тобто у всіх інших випадках, визначених Податковим кодексом України, за які встановлено фінансову відповідальність, обов'язок доведення вини платника на податкові органи не покладений. Підставою для застосування до платника заходів фінансової відповідальності є виключно не дотримання ним норм Податкового кодексу України [1].

Зазначимо також, що згідно з п. 109.3 ст. 109 Податкового кодексу України [1], який ми вже згадували вище, обов'язковою умовою застосування фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є наявність умислу в діях особи у випадках, передбачених пунктом 119.3 статті 119, пунктами 123.2-123.5 статті 123, пунктами 124.2, пунктами 125-1.2-125-1.4 статті 125-1 Кодексу; щодо кваліфікації діяння порушника за пунктом 124.3 статті 124 – необхідною ознакою такої кваліфікації є вчинення порушення повторно протягом 1095 днів або ж наявність причинно-наслідкового зв'язку, який передбачає, що діяння, передбачені п. 124.2 ст. 124, «привели до прострочення сплати грошового зобов'язання на строк більше 90 календарних днів» [1].

Таким чином, кваліфікуючими ознаками податкового правопорушення є вчинення особою діяння умисно, повторно або за наявності причинно-наслідкового зв'язку між діянням і його наслідками.

Податковий кодекс України не містить прямого визначення умислу чи умисності діяння, однак так само як і з поняттям вини, розкриває зміст умислу. Так, згідно з п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу 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 Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [1].

Вина є характерною обставиною дій чи бездіяльності особи і полягає в тому, що особа повинна та може дотримуватися встановлених Податковим кодексом України правил та норм. Недотримання цих правил та норм, у розумінні зазначеного кодексу, трактуються як умисні дії особи, що визначають її вину у вчиненні податкового правопорушення за умови доведення цього факту податковим органом.

Вину особи також може підтверджувати вчинення нею триваючого та повторного правопорушення. Згідно з п. 111.4 ст. 111 Податкового кодексу України «особа вважається такою, що вчинила правопорушення повторно, якщо вона була притягнута до відповідальності у встановленому цим Кодексом порядку» [1].

Також, якщо правопорушення вчиняється повторно, це впливає і на розмір фінансової відповідальності особи, яка є більш суворою у порівнянні з податковим правопорушенням, вчиненим вперше. Статтями 117, 119, 120, 121, 123, 124, 125<sup>1</sup>, 126, 127, 128<sup>1</sup> Податкового кодексу України встановлено заходи фінансової відповідальності за повторне порушення платниками податків податкового законодавства.

Триваюче правопорушення у п. 111.5 ст. 111 Податкового кодексу України визначено як «безперервне невиконання норм цього Кодексу платником податків, який вчинив певні дії чи допустив бездіяльність і не вчиняв подальших дій для його усунення до моменту виявлення такого правопорушення контролюючим органом» [1].

Водночас згідно з Законом № 466 [2] було розширено коло суб'єктів, які підлягають відповідальності за порушення податкового законодавства, розширено загальні умови застосування фінансової відповідальності, визначено обставини, що пом'якшують відповідальність особи.

**Висновки і пропозиції.** Проаналізувавши норми Податкового кодексу України, ми встановили, що цей кодекс не містить прямого визначення вини і умислу при вчиненні податкового правопорушення, однак розкриває зміст цих понять через окреслення умов, які визначають вину особи та умисел в її діях чи бездіяльності.

Таким чином, застосування інституту вини до податкових правопорушень було пов'язане із початком дії Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [2] від 16.01.2021 р., згідно з яким пункт 109.1 статті 109 Податкового кодексу України [1] було викладено в новій редакції. Згідно з цією редакцією податковим правопорушенням стало визнаватись не просто протиправне діяння, а протиправне, винне діяння платника податку, осіб, прирівняних до нього, податкових органів та їх посадових чи службових осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України. Водночас абзац 2 оновле-

ного пункту 109.1 статті 109 Податкового кодексу України відповідно до зазначеного вище закону встановив умови, за яких діяння порушників податкового законодавства вважаються умисними.

### Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2350> (дата звернення: 18.04.2024).
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2021 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1129> (дата звернення: 18.04.2024).
3. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223> (дата звернення: 22.04.2024).
4. Головне управління ДПС в Одеській області. Закон 466-IX: Поняття податкового правопорушення, вини, умисності діяння. Повторне, триваюче правопорушення. URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/448907.html> (дата звернення: 18.04.2024).
5. Кодекс адміністративного судочинства: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. Офіційний вісник України. 2005. № 32. С. 11.

### References

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2350> (date of access: 18.04.2024) [in Ukrainian].
2. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenosti u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy vid 16.01.2021 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1129> (date of access: 18.04.2024) [in Ukrainian].
3. Pro skhvalennia Natsionalnoi stratehii dokhodiv do 2030 roku: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 hrudnia 2023 № 1218-r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2350> (date of access: 22.04.2024) [in Ukrainian].
4. Holovne upravlinnia DPS v Odeskii oblasti. Zakon 466-IX: Poniattia podatkovoho pravoporushennia, vyny, umysnosti diiannia. Povtorne, tryvaiuche pravoporushennia. URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/448907.html> (date of access: 18.04.2024) [in Ukrainian].
5. Kodeks administratyvnoho sudochynstva: Zakon Ukrainy vid 06.07.2005 № 2747-IV. Ofitsiinyi visnyk Ukrainy. 2005. № 32. S. 11 [in Ukrainian].

Стаття надійшла 14.05.2024 р.



*S. V. Terepa*, Postgraduate Student  
State Tax University  
the Department of Financial and Tax Law  
31 University St, Irpin, 08205, Ukraine  
e-mail: Terepa1007@gmail.com  
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-8780-712X>

## TAX OFFENSE AND ITS QUALIFYING FEATURES

### Summary

The article is devoted to the legal analysis of the tax offense concept, as well as the inclusion of the “guilt” institution to the tax offense definition in Ukrainian Tax Code. Attention is paid to such tax offense’s qualifying features as the committing an act by person intentionally, repeatedly or in presence of the cause-and-effect relationship between the act and its consequences.

It has been found that the Tax Code of Ukraine does not contain a clear definition of the “guilt” concept, but it defines the conditions under which person is found guilty. In particular, two groups of such conditions are highlighted. The first group assumes that a person who had the opportunity to comply with the norms of tax legislation did not take sufficient measures to comply with them. At the same time, the second group of conditions for finding a person guilty of committing a tax offense is the duty of the tax authority to prove that the taxpayer acted «unreasonably, in bad faith and without due diligence». However, the author emphasized that for tax authorities, the Tax Code of Ukraine establishes responsibility for committing tax offenses regardless of the presence of guilt.

Special attention is paid to the characteristics of intent in the actions of a person as a qualifying feature of the tax offense.

It has been substantiated that if the tax authority does not prove the fact that the taxpayer had the opportunity to comply with the tax legislation, but did not take sufficient measures to do so, such a taxpayer cannot be subject to liability measures for violating the requirements of the tax legislation.

It has been noted that the confirmation of a person’s guilt can also be the commission of an ongoing and repeated offense.

It has been established that the institution of guilt for tax offenses began to be applied in 2021, which was connected with the adoption of the Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Improving Tax Administration, Eliminating Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation».

**Keywords:** tax offense, Tax Code of Ukraine, guilt, intent, taxpayer, tax authority, controlling body.