

ІСТОРІЯ ТА ТЕОРІЯ ПРАВА

УДК 343.21:343.359.2(477)

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2024-4.1>

Г. С. Крайник, кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри права та публічного управління
Житомирського державного університету імені Івана Франка

ВИНА У КРИМІНАЛЬНОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ: ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУЛЮВАНЬ

У статті проаналізовано вину як ознаку суб'єктивної сторони складів кримінальних та податкових правопорушень. Запропоновано удосконалення формулювань податкового правопорушення, вини платника податку, казусу (невинуватого заподіяння шкоди) та сформульовано пропозиції з удосконалення конкретних статей чинного кримінального та податкового законодавства України.

Вина як ознака складу кримінального правопорушення – психічне ставлення суб'єкта кримінального правопорушення до діяння та у визначених законом випадках – до діяння та до наслідків кримінального правопорушення.

Недоліком формулювання ст. 23 КК України порівняно зі ст. 11 КК України автор вважає відсутність визначення невинуватого заподіяння шкоди (яке у науці кримінального права називають “казус”). Тому за зразком ст. 11 КК України, у статті запропоновано у ч. 2 ст. 23 КК України навести визначення і правове значення невинуватого заподіяння шкоди: “казус (невинуватого заподіяння шкоди) – випадок, коли відсутня вина до діяння (у кримінальному правопорушенні з формальним складом) або і до діяння, і до наслідку (у кримінальному правопорушенні з матеріальним складом), або лише до наслідку (у кримінальному правопорушенні з матеріальним складом). Казус виключає кримінальну відповідальність”.

У статті доводиться, що вина є обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони складів усіх кримінальних правопорушень і усіх податкових правопорушень.

У статті запропоновано внести зміни у п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України та сформулювати податкове правопорушення як “протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом”.

Вину в кримінальних правопорушеннях слід доводити завжди, а у податкових правопорушеннях – не завжди.

Ключові слова: вина, суб'єктивна сторона правопорушення, казус, форми вини, вина у кримінальному правопорушенні, вина у податковому правопорушенні.

H. S. Krynik. Guilt in the criminal and tax legislation of Ukraine: prospects for improving definitions

The article analyzes guilt as a sign of the subjective side of criminal offenses. It proposes to improve the definitions of a tax offense, the guilt of the taxpayer, a case (innocent causing of harm) and formulates proposals for improving specific articles of the current criminal and tax legislation of Ukraine.

Guilt as a sign of the *corpus delicti* of criminal offenses is the mental state of the subject of criminal offenses before the act and in cases prescribed by law – before the act and before the consequences of criminal offenses.

The author considers the lack of a definition of innocent causing of harm (which in the science of criminal law is called “casus”) as a disadvantage of the wording of Art. 23 of the Criminal Code of Ukraine compared to Art. 11 of the Criminal Code of Ukraine. Therefore, following the example of Art. 11 of the Criminal Code of Ukraine, the article proposes to provide a definition and legal meaning of innocent causing of harm in Part 2 of Art. 23 of the Criminal Code of Ukraine: “casus (innocent causing of harm) is a case when there is no guilt for the act (in a criminal offense with a formal *corpus delicti*) or for both the act and the consequence (in a criminal offense with a material *corpus delicti*), or only for the consequence (in a criminal offense with a material *corpus delicti*). The casus excludes criminal liability.”

The statistics show that guilt is a mandatory sign of the subjective side of *corpus delicti* of all criminal offenses and all submissive offenses. The author proposes to make changes to clause 109.1 of Art. 109 of the Tax Code of Ukraine and formulate the tax offense as “illegal, guilty act (action or inactivity) of the tax payer (including persons equated to the next), control authorities and/or their officers (service) persons, other subjects in cases directly transmitted by this Code).”

Guilt in criminal offenses must always be proven, but not always in tax offenses.

Key words: guilt, subjective side of a crime, case, forms of guilt, guilt in a criminal offense, guilt in a tax offense.

Постановка проблеми. У науці податкового права та науці кримінального права дещо відрізняється розуміння вини, що може мати негативні правові наслідки. Існують випадки, коли особа вчиняє спочатку податкове, а потім кримінальне правопорушення. У таких випадках має бути однакове розуміння вини для того, щоб судді та співробітники правоохоронних органів розуміли, що треба встановити і що слід довести у конкретному випадку – лише факт вчинення діяння або психічне ставлення до діяння.

По-перше, розглянемо питання, що є виною у кримінальних та податкових правопорушеннях відповідно до чинних Кримінального кодексу України та Податкового кодексу України, як вину розуміють науковці (найбільш поширені погляди); по-друге, коли слід доводити вину суб'єктів відповідних правопорушень; по-третє, які зміни у чинне законодавство є слушними з огляду на їх теоретичну обґрунтованість та спрямованість на удосконалення чинного законодавства та єдність правозастосування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науці кримінального права вину переважно розуміють як ознаку суб'єктивної сторони складу кримінального правопорушення (В.В. Сташис, М.І. Бажанов, М.І. Панов, В.І. Борисов, Д.В. Каменський, Г.С. Крайник, Р.В. Вереша та ін.), а у науці податкового права – як ознаку суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення (Д.А. Кобильнік, М.П. Кучерявенко та ін.). Хоча останнім часом з'являються окремі наукові праці (А.О. Полянничко, К.О. Белоусова та ін.), де вину розуміють як елемент правопорушення, з чим важко погодитися, про що детальніше розглянуто у статті при висвітленні основного матеріалу. Постанова Верховного Суду від 27.04.2018 р. у справі №820/4064/17 (“...Спірним є питанням наявності суб'єктивної сторони (вини) у діях платника як одного з елементів складу податкового правопорушення”) [20] теж вказує на підтримку Верховним Судом визнання вини як ознаки.

Є дискусійною пропозиція К.О. Белоусової визначити вину платника податка через категорію “діяння”, а не традиційного розуміння як “психічного ставлення до діяння”. Усі ці питання потребують розгляду та аналізу, оскільки є важливими як з позиції теорії права, так і правозастосування, а також викладання відповідних дисциплін у вищих навчальних закладах.

Метою статті є аналіз змісту вини у складах кримінальних та податкових правопорушень, формулювання пропозицій з удосконалення конкретних статей чинного кримінального та податкового законодавства України.

Результати дослідження. Підставою кримінальної відповідальності згідно ст. 2 Кримінального кодексу (далі – КК) України є діяння, яке містить склад кримінального правопорушення [1]. У свою чергу, склад кримінального правопорушення утворюють чотири обов'язкові елементи: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона, при цьому відсутність хоча б одного з вказаних елементів виключає кримінальну відповідальність [2, с. 104, 105; 3, с. 35–80; 4]. Вина є обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони будь-якого складу кримінального правопорушення, що зумовлює актуальність теми дослідження. У ст. 23 КК України вину визначено як психічне ставлення суб'єкта кримінального правопорушення до діяння та до його наслідків, виражене у формі умислу або необережності [1].

Ст. 62 Конституції України закріплено принцип відповідальності за вчинений злочин лише за наявності вини, оскільки 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 [5].

Вина у кримінальному законодавстві України має значення:

- 1) для наявності складу кримінального правопорушення;
- 2) для правильної кваліфікації кримінальних правопорушень;
- 3) для з'ясування суспільної небезпечності кримінального правопорушення та призначення належного виду та міри покарання [2, с. 166-167; 4];
- 4) для вирішення питання про звільнення від кримінальної відповідальності;
- 5) для вирішення питання про звільнення від покарання та його відбування [6, с. 174–180; 4, с. 2–3, с. 14].

Вина як ознака складу кримінального правопорушення – психічне ставлення суб'єкта кримінального правопорушення до діяння та у визначених законом випадках – до діяння та до наслідків кримінального правопорушення.

Недоліком формулювання ст. 23 КК України порівняно зі ст. 11 КК України, на мою думку, є те, що відсутнє визначення невинуватого заподіяння шкоди (яке у науці кримінального права називають “казус”). Тому за зразком ст. 11 КК України [1], пропоную у ч. 2 ст. 23 КК України навести визначення і правове значення невинуватого заподіяння шкоди: “казус (невинувате заподіяння шкоди) – випадок, коли відсутня вина до діяння або і до діяння, і до наслідків, або лише до наслідків. Казус виключає кримінальну відповідальність”.

Суб'єктивна сторона складу правопорушення є внутрішня, тобто психічна діяльність особи, що характеризує ставлення її свідомості та волі до вчинюваного нею суспільно небезпечного діяння та його наслідків [7, с. 46; 4].

Суб'єктивну сторону складу кримінального правопорушення характеризують її ознаки – вина, мотив, мета [8, с. 94; 4] та емоційний стан.

Визначення у Законі презумпції невинуватості, а також визначення поняття вини (ст. 23 КК), як умисної (ст. 24 КК), так і необережної (ст. 25 КК) [1], підтверджує загальний висновок про те, що законодавством України про кримінальну відповідальність повністю виключається об'єктивне ставлення, що кожна особа може бути визнана винуватою у вчиненні злочину лише судом й лише на суб'єктивних засадах, тобто лише тоді, коли ця особа під час вчинення злочину проявила свою волю і діяла свідомо [9, с. 6, 7; 10, с. 62]. Тому вина є обов'язковою ознакою будь-якого складу кримінального правопорушення.

Податковим правопорушенням згідно п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу (далі – ПК) України є протиправне, *винне* (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) [11]. У цьому визначенні припущено помилку, адже чинну редакцію статті 109 ПК України можна тлумачити так, що начебто можливе безвинне вчинення правопорушення. У зв'язку з викладеним, пропоную внести зміни у п. 109.1 ст. 109 ПК України і сформулювати податкове правопорушення як “протиправне, *винне* діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом)” (чинну редакцію та запропоновані зміни для зручності порівняння позначив курсивом – Г.К.).

Інша справа – доведення вини. Якщо відповідно до ч. 1 ст. 11 КК України вина є у кожному кримінальному правопорушенні [1] і згідно ст. 62 Конституції України та ст. 91 Кримінального процесуального кодексу України [10] підлягає доведенню, то відповідно до пункту 109.3 статті 109 ПК України вина є необхідною умовою притягнення платника податків до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення у випадках, визначених пунктами 123.2–123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125-1.2–125-1.4 статті 125-1 ПК України [11]. Йдеться про вичерпний перелік складів податкових правопорушень, що передбачають доведення вини платника податків. Як вказано у ст. 112.1. ПК України, особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених цим Кодексом [11].

ПК України не визначає форми вини [11] на відміну від ЦК України, статтею 614 якого вина в цивільних правовідносинах, як і у кримінально-правових, існує у двох класичних формах – умислу та необережності [12].

Більшість науковців елементом складу правопорушення визнають не вину, а суб'єктивну сторону (зокрема, у працях: Вереші Р.В. (Вина і склад злочину в кримінальному праві України: співвідношення понять; Проблеми вини в теорії кримінального права) [8; 13], Кобильнікі Д.А. (Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення) [14], Каменського Д.В. (Кримінальна відповідальність за податкові злочини за федеральним законодавством США) [15] та ін. Також низка моїх наукових робіт стосуються вини як ознаки кримінального правопорушення (до липня 2020 р. – злочину) та суб'єктивної сторони як елементу складу правопорушення [див., зокрема, 16; 17].

Хоча є й інша думка, наприклад, А.О. Полянничко та К.О. Белоусова розуміють вину в податково-правовому регулюванні як елемент податкового правопорушення [18, с. 84; 19, с. 5, с. 91].

Як і у науці кримінального права, де більшість дослідників визнає вину ознакою складу правопорушення, у податковому праві теж має бути єдність поглядів щодо цього питання. Вважаю, що вина є ознакою, а не елементом складу як податкового, так само і кримінального правопорушення.

У свою чергу, елементом складу податкового правопорушення визнається суб'єктивна сторона, що включає вину. Про це йдеться у постанові Верховного Суду від 27.04.2018 р. у справі №820/4064/17 (“...Спірним є питанням наявності суб'єктивної сторони (вини) у діях платника як одного з елементів складу податкового правопорушення”...) [20].

Белоусова К. О. обґрунтовано пропонує внести зміни до частини 112.1 статті 112 ПК України та викласти у наступній редакції: «112.1. Особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) *вини*, доведеної контролюючим органом, крім випадків, передбачених цим Кодексом, коли обов'язок доведення не покладається на такий контролюючий орган» [19, с. 5, с. 88, с. 97].

Белоусова К. О. *вину платника податків* у податкових правопорушеннях характеризує як “нерозумну, необачну танедобросовісну дію чи бездіяльність (діяння)” [19, с. 6, с. 97]. При цьому визначення вини отожднюється з дією чи бездіяльністю (діянням), що, як видається, не є виправданим, оскільки діяння можна вчинити, а вину – ні, але можна довести наявність або відсутність вини. Якщо ж погодитись з зазначеним авторкою формулюванням вини платника податків у податкових правопорушеннях, то повний текст пропозиції щодо удосконалення положень ПК України буде сформульовано так: “особа (платник податків) може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності її діях або бездіяльності *нерозумної, необачної танедобросовісної дії чи бездіяльності (діяння)*, доведеної контролюючим органом, крім випадків, передбачених ПК України, коли обов'язок доведення не покладається на такий контролюючий орган”, тому з визначенням вини платника податків як діяння не можна погодитись. Також терміни “нерозумність” та “недобросовісність” можуть ображати людей, а образливі терміни не варто

використовувати у законодавстві. А “необачність” рідко пов’язана з виною у формі прямого умислу, з якою переважно ухиляються від сплати податків, а тому вплутувати сюди необачність як обов’язкову складову вини платника податків не варто. “Недобросовісність” не характерна для багатьох платників податків, які з поважних причин не встигли сплатити податки, тим більше враховуючи воєнний стан в Україні. Вважаю, що замість категорій “нерозумної, необачної танедобросовісної” варто використовувати традиційні форми вини – умисел або необережність.

Більш того, є випадки, коли особа вчиняє спочатку податкове, а потім кримінальне правопорушення. У таких випадках має бути однакоє розуміння вини для того, щоб судді та співробітники правоохоронних органів розуміли, що треба встановити і що слід довести у конкретному випадку – не лише факт вчинення діяння, але й вину як психічне ставлення до діяння та у певних випадках – до наслідків.

Висновки з дослідження та перспективи подальших розвідок у цьому напрямі.

1. *Вина як ознака складу кримінального правопорушення* – психічне ставлення суб’єкта кримінального правопорушення до діяння та у визначених законом випадках – до діяння та до наслідків кримінального правопорушення.

Недоліком формулювання ст. 23 КК України порівняно зі ст. 11 КК України є те, що на цей час там відсутнє визначення невинуватого заподіяння шкоди (яке у науці кримінального права називають “казус”). Тому за зразком ст. 11 КК України, пропоную у ч. 2 ст. 23 КК України навести визначення і правове значення невинуватого заподіяння шкоди: “казус (невинувате заподіяння шкоди) – випадок, коли відсутня вина до діяння (у кримінальному правопорушенні з формальним складом) або і до діяння, і до наслідку (у кримінальному правопорушенні з матеріальним складом), або лише до наслідку (у кримінальному правопорушенні з матеріальним складом). Казус виключає кримінальну відповідальність”.

Вина є обов’язкова ознака суб’єктивної сторони складів усіх кримінальних правопорушень і усіх податкових правопорушень. Пропоную внести зміни у п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України і сформулювати податкове правопорушення як “протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб’єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом)”. Єдність термінології та однакоє розуміння термінів у податковому та кримінальному законодавстві важлива з огляду на те, що особа може вчинити податкове і кримінальне правопорушення, а для доведення вини судді та співробітники правоохоронних органів мають чітко знати, що треба встановити і що слід довести.

Вину в кримінальних правопорушеннях слід доводити завжди, а у податкових правопорушеннях – не завжди. Якщо у КК України (ст. 11) вина є у кожному кримінальному правопорушенні і згідно КПК України підлягає доведенню, то відповідно до пункту 109.3 статті 109 ПК України вина є необхідною умовою притягнення платника податків до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення у випадках, визначених відповідними пунктами ПК України.

Вину платника податків у податкових правопорушеннях не можна охарактеризувати як “нерозумну, необачну танедобросовісну дію чи бездіяльність (діяння)” [17, с. 6, с. 97], тому що: по-перше, терміни “нерозумність” та “недобросовісність” можуть образити людей, а образливим термінам не місце у законодавстві; “необачність” рідко пов’язана з виною у формі прямого умислу, з якою переважно ухиляються від сплати податків, а тому вплутувати сюди необачність як обов’язкову складову вини не варто; “недобросовісність” не характерна для багатьох платників податків, які з поважних причин не встигли сплатити податки, тим більше враховуючи воєнний стан в Україні; по-друге, варто використовувати традиційні форми вини – умисел або необережність; по-третє, при цьому визначення вина ототожнюється з дією чи бездіяльністю (діянням), а це не є виправданим, оскільки діяння можна вчинити, а вину – ні. Але можна довести наявність або відсутність вини. Пропоную власне визначення вини платника податку. *Вина платника податка – умисне або необережне психічне ставлення до діяння (дії чи бездіяльності) як складової податкового правопорушення, визначеного ПК України.*

Перспективами подальших досліджень є, зокрема, аналіз податкових правопорушень, де, на думку законодавця не слід доводити вину порушника, дослідження невинуватого заподіяння шкоди, доведення вини у податковому праві тощо.

Список використаних джерел:

1. Кримінальний кодекс України: закон України від 05 квітня 2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25-26. Ст. 131. Зі змінами.
2. Кримінальне право України. Загальна частина : підруч. / В. І. Борисов, В. Я. Тацій, В. І. Тютюгін та ін. ; за ред. В. Я. Тація, В. І. Борисова, В. І. Тютюгіна. 5-те вид., перероб. і доп. Харків: Право, 2015. 528 с.
3. Книженко О.О., Тищенко Є.Ф. Кримінальна відповідальність за колабораційну діяльність: оглядове видання. Київ: 7БЦ, 2023. 120 с.
4. Крайник Г.С. Вина як ознака суб’єктивної сторони порушення правил безпеки під час виконання робіт з підвищеною небезпекою. *Теорія і практика правознавства*. Вип. 2. 2013. URL: http://nauka.jur-academy.kharkov.ua/download/el_zbirnik/2.2013/35.pdf.

5. Конституція України, прийнята 28 червня 1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. Зі змінами.
6. Крайник Г. С. Кримінальна відповідальність за порушення правил безпеки під час виконання робіт з підвищеною небезпекою : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.08. Наук. кер. – проф. Борисов В.І. Харків, 2011. 225 с.
7. Бажанов М. И. Уголовное право. Общая часть. Днепропетропетровск: Пороги, 1992. 168 с.
8. Вереша Р. В. Поняття вини як елемент змісту кримінального права України [вступне слово д-р юрид. наук, проф. М. І. Мельник]. Київ: Атіка, 2005. 224 с.
9. Коржанський М. Й. Презумпція невинуватості і презумпція вини: монографія. Київ: Атіка, 2004. 216 с.
10. Борисов В. І., Пащенко О.О. Злочини проти безпеки виробництва: поняття та види. Кримінальна відповідальність за порушення правил ядерної або радіаційної безпеки : монографія. Харків: Видавець СПД ФО Вапнярчук Н. М., 2006. 224 с.
11. Податковий кодекс України: закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1129>.
12. Цивільний кодекс України: закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.
13. Вереша Р.В. Проблеми вини в теорії кримінального права : Навчальний посібник. Київ: Атіка, 2005. 464 с.
14. Кобильнік Д.А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони*. Серія: Право. 2020. № 3 (69). Т. 2. С. 49–54.
15. Каменський Д.В. Кримінальна відповідальність за податкові злочини за федеральним законодавством США: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 (кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право). Харків, 2010. 196 с.
16. Крайник Г.С. Кримінальна відповідальність за забруднення або псування земель в Україні: монографія. Харків: Друкарня Мадрид, 2019. 204 с. С. 135–155.
17. Крайник Г. С., Чуб Ю. С. Поняття кримінального правопорушення, ознаки та значення (кримінально-правовий аспект). *Слово Національної школи суддів України*. 2021. № 3 (36). С. 67–81.
18. Полянничко А.О. Умисел в податкових правопорушеннях – що це таке й навіщо? Юридична практика : веб-сайт. URL : <https://pravo.ua/umysel-v-podatkovykh-pravoporushenniakh-shcho-take-i-navishcho/>
19. Белоусова К.О. Вина платника податків у податково-правовому регулюванні. Дис. ... доктора філософії; наук. кер. – проф. Фелик В.І. Київ, 2024. 222 с.
20. Постанова Верховного Суду від 27 квітня 2018 р. у справі №820/4064/17. URL: https://protocol.ua/postanova_kas_vp_vid_27_04_2018_roku_u_spravi_820_4064_17/