

## ФІНАНСОВЕ ПРАВО

КРИВЕНКО Д. В.,

науковий співробітник відділу вивчення міжнародного досвіду в сфері оподаткування Науково-дослідного центру з проблем оподаткування (Національний університет ДПС України)

УДК 342.922

**ЩОДО КАТЕГОРІЇ ВИНИ ПРИ КВАЛІФІКАЦІЇ ДІЙ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ-ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ЯК СУБ'ЄКТА АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

У статті розглянуто наукові погляди щодо проблеми визначення вини юридичної особи за здійснення адміністративного правопорушення. Здійснено аналіз чинного податкового законодавства та досвіду зарубіжних країн на предмет з'ясування особливостей вини юридичної особи – платника податків як суб'єкта адміністративної відповідальності.

**Ключові слова:** вина, юридична особа – платник податків, суб'єкт адміністративної відповідальності, податкове правопорушення.

В статье рассмотрены научные взгляды относительно проблемы определения вины юридического лица за совершение административного правонарушения. Осуществлен анализ действующего налогового законодательства и опыта зарубежных стран на предмет выяснения особенностей вины юридического лица – налогоплательщика как субъекта административной ответственности.

**Ключевые слова:** вина, юридическое лицо – налогоплательщик, субъект административной ответственности, налоговое правонарушение.

The article deals with scientific views on the problem of determining the guilt of a legal entity for the implementation of an administrative offense. The analysis of the current tax law and international experience in terms of fault clarify the characteristics of the legal entity – taxpayer as the subject of administrative.

**Key words:** wine, legal entity – taxpayer, an administrative liability, tax offenses.

**Вступ.** Одним із методів забезпечення виконання норм податкового законодавства є встановлення державою в особі уповноважених органів державного примусу у формі застосування засобів юридичної відповідальності до платників податків за вчинення податкового правопорушення. Це пояснюється тим, що виконання платниками податків своїх обов'язків не може спиратися виключно на високий рівень їх правової культури та усвідомлення ними необхідності беззаперечного виконання приписів податкового законодавства. Юридична відповідальність є дієвим засобом попередження та припинення податкового правопорушення й спрямована на відновлення інтересів держави щодо належного забезпечення адміністрування податків і зборів в Україні шляхом притягнення несумлінних платників податків до фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності.

**Постановка завдання.** Серед інших видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства вирізняється адміністративна відповідальність. З позиції багатьох вчених адміністративістів, юридична особа може бути притягнута до адміністративної відповідальності. Зокрема, питанням визначення юридичної особи суб'єктом адміністративної відповідальності займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: В.Б. Авер'янов, Д.М. Бахрах, І.П. Голосніченко, Є.В. Додін, А.Ф. Іюффе, Д.М. Лук'янець, М.М. Михеєнко, Т.О. Коломоєць, Л.В. Коваль, В.К. Колпаков, В.Л. Кротюк та інші. Проте питання впливу вини на кваліфікацію діяння юридичної особи – платника податків як суб'єкта адміністративної відповідальності саме в сфері оподаткування не є предметом активного вивчення серед вітчизняних науковців, що й визначає актуальність обраної теми дослідження.

**Результати дослідження.** Оскільки на даний момент Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) суб'єктом адміністративної відповідальності визнається лише фізична особа, розглядаючи питання впливу категорії вини на кваліфікацію діянь юридичних осіб – платників податків як суб'єктів адміністративної відповідальності, необхідно зазначити, що наукові погляди вітчизняних вчених розходяться щодо питання можливості кваліфікації юридичної особи як суб'єкта адміністратив-



ної відповідальності – від майже повного заперечення можливості юридичної особи бути суб'єктом адміністративної відповідальності до протилежного. Науковці, що не підтримують визнання юридичних осіб суб'єктами адміністративної відповідальності, приводять аргумент неможливості визначення окремих елементів суб'єктивної сторони складу адміністративного правопорушення юридичних осіб і, передусім, вини юридичної особи за здійснення адміністративного правопорушення.

Так, Л.В. Коваль зазначає, що тривалий досвід (зокрема 30 – 50-х років) свідчить про неефективність застосування адміністративної відповідальності до юридичних осіб. Адміністративна відповідальність – це вид відповідальності, за якого покарання має характер особистого перетерпювання кари, а вплив спрямовується на волю правопорушника з тим, щоб змусити його відчувати певне психічне переживання кари, докласти зусиль до подолання мотивів, якими обумовлюється його ірраціональна поведінка, та стимулювати мотиви, що мають схилити правопорушника до поведінки, яка узгоджується з правовими нормами. Лише особиста (персональна) відповідальність за адміністративні правопорушення може забезпечити здійснення таких функцій покарання, як осуд, запобігання, виправлення, перевиховання. Тут встановлення особистості вини та форм її прояву є основною умовою (суб'єктивною підставою) застосування відповідальності, покарання. Відсутність вини не створює складу проступку. До того ж визнання суб'єктами адміністративної відповідальності юридичних осіб не узгоджується з процесуальним порядком порушення справ про адміністративні правопорушення, що передбачає складання протоколу на конкретну особу, ознайомлення її з матеріалами справи, отримання від неї пояснень тощо [1, с. 24].

Дійсно, проблема визначення вини юридичної особи є серйозною причиною вважати, що юридична особа – платник податків не може бути суб'єктом адміністративної відповідальності, проте існують підстави стверджувати протилежне.

Так, В. Стефанюк, І.П. Голосніченко, М.М. Михеєнко розглядають вину юридичної особи за адміністративне правопорушення як психічне ставлення фізичних осіб, які знаходяться у безпосередніх організаційно-правових відносинах з юридичною особою і причетні до протиправних діянь, виражених в актах юридичної особи, що завдали шкоди суспільним відносинам, порядку управління, до цих діянь та їх наслідків, виявлене у формі умислу або з необережності [2].

Погоджуються з даним твердженням В.Л. Кротюк, А.Ф. Іюффе та Д.М. Лук'янець, які зазначають, що проблема вини юридичної особи уявляється такою, яка може бути вирішеною по суті. Діяльність юридичних осіб завжди обумовлюється діяльністю фізичних осіб, що входять до її складу, або фізичних осіб, які своїми діями створюють для юридичної особи права і обов'язки (зокрема власник юридичної особи або особи, що виконують певні дії на підставі цивільно-правових договорів). Для визначення того, чи є дії юридичної особи винними, необхідно встановити, чи є вони наслідком дії або бездіяльності зазначених фізичних осіб. Тобто, якщо в основі дій юридичної особи знаходяться фактичні обставини, виникнення яких не залежить від волі та свідомості фізичних осіб, котрі безпосередньо своїми діями можуть створювати свої права та обов'язки до відповідної юридичної особи, то такі дії не можуть бути визначені як протиправні. Це, так би мовити, об'єктивний аспект вини юридичної особи [3, с. 32]. Для визначення вини юридичної особи як суб'єктивної характеристики переважне значення буде мати не оцінка фізичною особою власних дій, а оцінка того, яким чином її дії впливають на дії саме юридичної особи, і оцінка їх характеру. У кінцевому підсумку від волі зазначеної фізичної особи залежить, буде вчинене правопорушення юридичною особою чи ні. Цей зв'язок є, мабуть, єдиною ланкою, що пов'язує суб'єктивні характеристики фізичної особи з суб'єктивними характеристиками юридичної особи, не ототожнюючи їх. Здатність фізичної особи до усвідомлення характеру даного зв'язку і робить юридичну особу дієздатною, а відтак й деліктоздатною [4, с. 117-122].

Потрібно зазначити, що суб'єктивна сторона складу адміністративного правопорушення, яке здійснено юридичною особою, викликає неабиякі спори й серед зарубіжних учених, причому саме вина є основним необхідним елементом суб'єктивної сторони для притягнення юридичної особи до адміністративної відповідальності. На думку А.П. Стопичева, в російській теорії адміністративного права існують як мінімум три підходи щодо вини як атрибута адміністративної відповідальності юридичних осіб. Перший полягає у тому, що можливість притягнення юридичної особи до адміністративної відповідальності відкидається в принципі й тому говорить про вину юридичної особи абсурдно, оскільки дана категорія може бути застосована виключно до фізичної особи. Відповідно до другого підходу, існує можливість притягнення юридичної особи до адміністративної відповідальності без визначення категорії вини. Третя точка зору зводиться до того, що притягнення юридичної особи до адміністративної відповідальності можливе лише за наявності вини, тобто на подібних з фізичною особою підставах [5, с. 54].

Варто зазначити, що твердження прибічників можливості визначення вини юридичної особи за здійснення адміністративного правопорушення базується саме на визначенні вини юридичної особи, що міститься в Податковому кодексі Російської Федерації (далі – ПКТФ). Так, відповідно до ч. 4 ст. 110 ПКТФ, вина юридичної особи за здійснення податкового правопорушення визначається залежно від вини її посадових осіб або представників, дії (бездіяльність) яких призвели до здійснення даного податкового правопорушення [6]. У даному випадку, зазначає А.В. Дьомін, у російському податковому законодавстві відображена кон-



цепція, згідно з якою визначити власну волю юридичної особи, відмінну від свідомості та волі працівників, практично неможливо; цілі юридичної особи реалізуються вольовими рішеннями її працівників; правопорушення юридичної особи обумовлюються правопорушеннями її посадових осіб, а вина юридичної особи виявляється через психічне ставлення останніх до вчиненого правопорушення [7, с. 352-353].

Необхідно зазначити, що можливість визначення вини юридичної особи через психічне ставлення посадових осіб до здійсненого адміністративного правопорушення простежується не тільки в російському законодавстві, а й в законодавстві інших зарубіжних країнах, зокрема Республіки Казахстан. Хоча й Кодексом Казахстану про адміністративні правопорушення (далі – ККпАП) прямо не вказано, яким чином повинна визначатися вина юридичної особи за здійснення адміністративного правопорушення, проте, виходячи зі змісту ч. 2 ст. 36 ККпАП, «юридична особа підлягає адміністративній відповідальності за адміністративне правопорушення, якщо передбачене основною частиною ККпАП діяння було здійснено, санкціоновано, погоджено органом або особою, яка здійснює функції управління даною особою» [8], отже, вина юридичної особи за здійснення адміністративного правопорушення – це, в першу чергу, вина її безпосередніх працівників, а точніше осіб, які здійснюють її безпосереднє управління. У. Джекебаєв зазначає, що волевиявлення юридичної особи, що виражається в її поведінці, визнається її волею, якщо від її імені виступають (у формі здійснення дій або бездіяльності) уповноважені на це її законні представники. В силу особливостей організаційної структури юридичної особи в більшості випадків вона може здійснювати правопорушення лише шляхом здійснення неправомірних дій фізичними особами (індивідами), які мають право представляти юридичну особу в її зовнішніх та внутрішніх зносинах [9].

Отже, незважаючи на те, що в чинному адміністративному законодавстві України суб'єктом адміністративної відповідальності визнається лише фізична особа й не визначено поняття вини юридичної особи при здійсненні адміністративного проступку, згідно з досвідом зарубіжних країн, та на думку вітчизняних і зарубіжних науковців, вина юридичної особи може бути визначена шляхом врахування психічного ставлення фізичних осіб, які здатні впливати на дії юридичних осіб.

Ще однією обставиною, яка може впливати на кваліфікування дій юридичної особи – платника податків як суб'єкта адміністративної відповідальності, є той факт, що згідно з чинним податковим законодавством України адміністративна відповідальність за податкові правопорушення може застосовуватися без урахування вини правопорушника. Дане твердження базується на визначенні податкового правопорушення Податковим кодексом України (далі – ПКУ) та роз'ясненні Вищого Господарського Суду України за № 02 – 5/451 від 12.05.95. Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПКУ податковим правопорушенням є протиправне діяння (дія чи бездіяльність) платників податків (у тому числі юридичних осіб), податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [10]. Отже, згідно з нормами ПКУ, визначення вини не є ознакою кваліфікації податкового правопорушення й не може впливати на можливість притягнення несумлінного платника податків (зокрема юридичної особи) до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Як зазначалося, не лише ПКУ закріплює можливість притягнення до відповідальності несумлінного платника податків без урахування категорії вини в його діях. Дана позиція також виражена в роз'ясненні Вищого Господарського Суду України за № 02 – 5/451 від 12.05.95 «Про деякі питання практики вирішення спорів за участі органів державної податкової служби». Так, абз. 1 п. 5 Роз'яснення закріплюється, що підставами для застосування щодо платників податків заходів відповідальності, передбачених законодавчими актами, є приховування (заниження) або несплата платниками сум податків, інших обов'язкових платежів до бюджетів незалежно від причин, з яких це сталося. Немає значення і наявність чи відсутність умислу у діях відповідальних працівників організації – платника податків. Така відповідальність настає і в тому випадку, якщо порушення сталося через помилкове застосування законодавства про оподаткування, недбалість, недосвідченість чи розрахункову помилку [11]. Дійсно, при визначенні адміністративної відповідальності за податкові правопорушення немає різниці чи протиправне діяння було здійснено в формі прямого умислу, чи з необережності, до несумлінного платника податків будуть застосовуватися одні і ті ж адміністративні санкції.

Потрібно зазначити, що можливість притягнення несумлінного платника податків до адміністративної відповідальності без урахування вини останнього знайшла підтримку як у вітчизняних, так і у зарубіжних науковців. Так, розглядаючи особливості адміністративної відповідальності за податкові правопорушення, російський вчений А. Я. Курбатов першою особливістю адміністративної відповідальності за податкові правопорушення називає те, що вона може застосовуватися без урахування вини платника податків [12, с. 64]. Міннікес Ю. А. заперечує винність податкових правопорушень й вважає їх «об'єктивно-протиправними» [13, с. 9]. Серед вітчизняних науковців дану точку зору підтримує Л. К. Воронова, й стверджує, що при застосуванні до платників податків фінансових санкцій достатньо лише самого факту порушення незалежно від наявності чи відсутності вини і наслідків фінансово-господарської діяльності [14, с. 204].



**Висновки.** Враховуючи вищевикладене, можемо стверджувати про те, що на даний час питання кваліфікації дій юридичної особи – платника податків як суб'єкта адміністративної відповідальності не є вирішеним по суті. Це пояснюється тим, що на законодавчому рівні суб'єктом адміністративної відповідальності визнається лише фізична особа, більше того деякі зарубіжні та вітчизняні вчені вказують на неможливість визначення вини юридичної особи за здійснення адміністративного правопорушення. Проте, незважаючи на те, що на законодавчому рівні юридична особа не є суб'єктом адміністративної відповідальності й законодавчо не визначено поняття вини юридичної особи при здійсненні адміністративного правопорушення, на думку науковців, вина юридичної особи може бути визначеною шляхом врахування психічного ставлення фізичних осіб, що входять до її складу й можуть своїми діями створювати права та обов'язки для неї. Також в підтримку можливості визначення вини юридичної особи за здійснення адміністративного правопорушення шляхом врахування дій фізичних осіб, що входять до її складу, можливо зазначити те, що дана ідея знайшла своє законодавче закріплення в законодавстві деяких зарубіжних країнах, зокрема Росії та Казахстані.

Серед вітчизняних та зарубіжних вчених існують наукові погляди, які суттєво впливають на можливість кваліфікування діянь юридичних осіб – платників податків як суб'єктів адміністративної відповідальності. Відповідно до даних наукових поглядів адміністративна відповідальність за податкові правопорушення може застосовуватися без урахування вини правопорушника. Дане твердження базується на визначенні «податкового правопорушення» ПКУ та Роз'ясненні Вищого Господарського Суду України від за № 02 – 5/451 від 12.05.95 р.

**Список використаних джерел:**

1. Коваль Л.В. Яким бути адміністративному кодексу України / Л.В. Коваль // Право України. – 1993. – № 3. – 213 с.
2. Стефанюк В., Голосніченко І., Михеєнко М. Інститут адміністративної відповідальності юридичних осіб: проблеми теорії та практики / Стефанюк В. // Право України. – 1999. – № 9. – С. 8.
3. Кротюк В., Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення / Кротюк В. // Право України. – 2000. – № 5. – С. 29-33.
4. Лук'янець Д.М. Про вину юридичних осіб і сфери адміністративної відповідальності / Д.М. Лук'янець // Право України. – 1999. – № 11. – С. 117-122.
5. Стопичев А.П. Вина як необхідний елемент адміністративної відповідальності юридичних осіб / А.П. Стопичев // Актуальні проблеми російського права – 2008. – № 1. – С. 51-57.
6. Податковий кодекс Російської Федерації : Закон Російської Федерації від 31 липня 1998 року № 146-ФЗ [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://base.garant.ru/10900200/22/#block\\_20015](http://base.garant.ru/10900200/22/#block_20015).
7. Дьомін А.В. Податкове право Росії : [навч. посіб.] / А.В. Дьомін. – М. : Видавництво «Юрлітінформ», 2006. – 424 с.
8. Кодекс Казахстану про адміністративні правопорушення: Закон Казахстану від 30 січня 2001 року № 155-ІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=1021682](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1021682).
9. Джекебаєв У. Юридична особа як суб'єкт злочину / У. Джекебаєв [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://journal.zakon.kz/219542-juridicheskoe-lico-kak-subekt.html>. Юрист. – 2011. – № 5.
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 року // Голос України. – 2010. – № 229.
11. Про деякі питання практики вирішення спорів за участі органів державної податкової служби : роз'яснення Вищого господарського суду України від 12 травня 1995 року за № 02–5/451 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v\\_451800-95](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v_451800-95).
12. Курбатов А. Питання застосування фінансової відповідальності / А. Курбатов // Господарство і право. – 1995. – № 1. – С. 64-65.
13. Міннікес І.А. Об'єктивно-протиправне діяння : автореф. дис. ... на здобут. наук. ступеня канд. юр. наук. – Свердловськ, 1987. – 20 с.
14. Фінансове право : [навчальний посібник для студентів юрид. вузів та факультетів] / за ред. проф. Л.К. Воронової]. – К. : Вентурі, 1998. – 384 с.

