

УДК 343.359.2:347.19

ДО ПИТАННЯ VINИ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

**Т.О. ГУБАНОВА, кандидат юридичних наук,
в.о. директора Приватного вищого навчального закладу
«Фінансово-правовий коледж»**

У статті розглянуто питання вини юридичної особи у податковому праві, здійснено аналіз податкового законодавства та внесено пропозиції щодо удосконалення чинного податкового законодавства.

Юридична особа, відповідальність, вина, податкове законодавство, платники податків і зборів.

На сьогодні питання відповідальності юридичної особи є найбільш актуальним як серед науковців, так і практичних працівників, однак на відміну від КУпАП норми якого не передбачають відповідальність юридичної особи, нормами Податкового кодексу України передбачена відповідальність юридичної особи за порушення податкового законодавства.

Серед дискусійних питань відповідальності юридичних осіб є поняття вини. Саме через категорію вини розкривається суб'єктивна сторона податкового правопорушення. Вина особи в скоєнні податкового правопорушення є обов'язковою умовою притягнення до відповідальності. Відсутність вини виключає визнання діяння правопорушенням.

Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення досліджували такі вчені, як Д. В. Вінницький, А.В. Дьомін, Ю.Ф. Кваша, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, І.А. Маньковський, С. В. Слюсаренко та ін.

Проте податкове законодавство України, визнаючи юридичну особу суб'єктом відповідальності, законодавець не жодного слова не обмовився про визначення вини юридичної особи. Вина юридичної особи у податковому праві теж не набула остаточного визначення з боку учених, що викликає складнощі при її визначенні у практичній діяльності.

Метою цієї статті є дослідження вини юридичної особи у податковому праві, аналіз податкового законодавства та розробка рекомендацій щодо удосконалення чинного податкового законодавства і практики його застосування.

Для того, що юридична особа – платник податків, була визнана винною у порушенні податкового законодавства, її дії повинні бути визнані як податкові правопорушення. Відповідно до п. 109.1 ст. 109 Глави 11 Податкового кодексу України податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, 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. Ознаками податкового правопорушення є:

1) суспільна шкідливість діяння – об'єктивна властивість неправомірного діяння, що спричиняє шкідливі наслідки чи загрожує спричиненням таких наслідків об'єктам фінансово-правової охорони;

2) протиправність діяння – податкове правопорушення являє собою діяння, яке вчиняється деліктоздатним суб'єктом всупереч нормам права і виражається в дії або бездіяльності;

3) винність – юридична відповідальність може наступати тільки за винні діяння;

4) деліктоздатність суб'єкта – податкове правопорушення визнається протиправним діянням, що його скоїв деліктоздатний суб'єкт податкового права, якого відповідно до законодавства може бути притягнуто до юридичної відповідальності;

5) караність діяння – скоєння податкового правопорушення тягне певні негативні наслідки, які виражаються певними санкціями. За відсутності хоча б однієї з ознак не має і складу податкового правопорушення в цілому, а отже, і підстав для притягнення до відповідальності [1].

Отже, податкове правопорушення – це суспільно-шкідливе, протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, яке виникає у сфері справляння податків і зборів та полягає у невиконанні або неналежному виконанні податкового обов'язку, який встановлений податково-правовими нормами, і за яке передбачена юридична відповідальність.

До відповідальності можуть бути притягнуті юридичні особи будь-якої форми власності та організаційно-правового статусу, якщо вони є винними у порушенні податкового законодавства.

Одним із основних елементів суб'єктивної сторони є вина, хоча є випадки й безвинної відповідальності [2, с. 204; 3, с. 64]. Суб'єктивна сторона порушення податкового законодавства являє собою сукупність ознак, що відображають внутрішню сторону протиправного діяння (дія або бездіяльність), і характеризує внутрішні психічні процеси, які відбуваються у свідомості правопорушника щодо скоєного та його наслідків.

Вина – основна і обов'язкова знака суб'єктивної сторони будь-якого правопорушення. Це психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності. Правопорушення, скоєне юридичною особою – платником податків, визнається скоєним умисно, коли особа, яка його скоїла, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків. Правопорушення вважається скоєним з необережності, коли юридична особа – платник податків, яка його скоїла, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії (бездіяльності), але легковажно розраховувала на їх відвернення (самовпевненість), або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоча повинна була і могла передбачити (недбалість).

Тобто, податкове 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. Однак податкове правопорушення може бути вчинене з необережності, тобто, 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.

Розглядаючи вину юридичної особи як суб'єктивне явище, в якості психічного відношення до протиправного діяння і його наслідків, вина визначається проєкціюванням вини фізичних посадових осіб юридичної особи на саму юридичну особу. Отже, вина юридичних осіб повинна розумітися як психічне відношення до скоєного колективу, яке визначається за домінуючою волею у цьому колективі. Даний підхід обумовлений тим, що зазначені працівники – не самостійні суб'єкти оподаткування, які знаходяться поза діяльності юридичної особи, а виконують свої службові обов'язки, пов'язані з повною і своєчасною сплатою податків у межах її діяльності, підконтрольні й підпорядковані юридичній особі [4, с. 6].

Наведене свідчить, що юридична особа ніколи не може діяти самостійно, а усі її дії опосередковані та виражаються у діях тих осіб, які в силу закону, установчих документів, інших подібних документів або в результаті спеціально оформлених повноважень представляють дану юридичну особу у відносинах з третіми особами і виступають від її імені, приймають рішення та (або) здійснюють управління. За даною концепцією домінуюча роль у юридичній особі належить її керівникам, відповідно, саме керівники виражають волю юридичної особи.

Традиційно під посадовими особами юридичної особи у першу чергу визнають керівника та головного бухгалтера. Згідно з ч. 3 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [5].

Головний бухгалтер у своїй діяльності підпорядковується безпосередньо керівнику юридичної особи. У випадку виникнення протиріч між керівником юридичної особи і головним бухгалтером щодо здійснення окремих господарських операцій документи по ним можуть бути прийняті головним бухгалтером до виконання тільки з письмового розпорядження керівника юридичної особи, на якого покладається вся повнота відповідальності за наслідки здійснення таких операцій. Водночас при встановленні факту скоєння податкового правопорушення необхідне з'ясування всіх обставин, у тому числі визначення кола посадових осіб юридичної особи, або її представників, діяння яких обумовили скоєння податкового правопорушення. Тому вина юридичної особи не може

довільно визначатися лише при виявленні вини конкретної особи. Доказуванню підлягає винність усіх працівників, які здійснюють дії від імені юридичної особи в цілому [4, с. 13].

Водночас у практичній діяльності бувають випадки, коли посадовими особами або законними представниками юридичних осіб – платників податків є особи, які навіть не підозрюють про те, що установочні дані були використані при здійсненні реєстраційних дій без їх відома. Наприклад, досить часто трапляються випадки, коли юридична особа створюється з метою ведення фіктивної діяльності.

На те, що визначення форми вини може ускладнюватися стосовно юридичних осіб, вказує М.П. Кучерявенко, який зазначає, що у цьому випадку податкове правопорушення організацій може розглядатися як наслідок неправомірної поведінки кількох осіб. Вина останніх також може реалізовуватися в різних формах і передбачати поєднання різних форм відповідальності [6, с. 565].

У свою чергу А.В. Дьомін зауважує, що представити юридичну особу як механічну сукупність її працівників і засновників не можна. Він підкреслює, що у сфері податково-правового регулювання законодавцю доцільно перейти від суб'єктивно-правового визначення вини організації, який досить ретельно розроблений цивілістами і сприйнятий законодавством [3, с. 353–354].

При розгляді вини юридичної особи з позиції адміністративного законодавства необхідно зазначити, що суб'єктами фінансово-правової відповідальності є юридичні особи, а суб'єктами адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства – посадові особи юридичної особи. У даних самотійних видах юридичної відповідальності загальний об'єкт правопорушення, а також те, що скоєння адміністративного правопорушення у сфері оподаткування неминуче пов'язане із скоєнням податкового правопорушення.

Слід зазначити, що вина юридичної особи, згідно з Податковим кодексом Російської Федерації, визначається на базі суб'єктивно-правового підходу, тобто через вину її посадових осіб або представників. У зв'язку з цим А.В. Дьомін наголошує, що у податковому законодавстві відображена концепція, згідно з якою визначити власну волю організації, відмінну від свідомості та волі працівників, практично неможливо; цілі юридичної особи реалізуються вольовими рішеннями її працівників; правопорушення організації обумовлюються правопорушеннями її посадових осіб, а вина організації виявляється через психічне становище останніх до скоєного правопорушення [7, с. 352–353].

Безперечно, вина юридичної особи – платника податків, при податкових правопорушеннях проявляється через колектив працівників посадових осіб, власників платника-організації та акціонерів даної організації, але, на наш погляд, вина організації впливає безпосередньо з її протиправної поведінки, тобто основою є об'єктивна сторона правопорушення, і юридична особа визнається винною, виходячи з її фактичних дій (бездіяльності) як деліктоздатного суб'єкта права зі скоєння правопорушення. Це пояснюється тим, що юридична особа як платник

податків не володіє свідомістю, волею, психікою, оскільки ці ознаки характерні особам, які працюють у цій організації, тому вина платника-організації відрізняється від інших форм вини і є особливою, притаманною лише їй.

Отже, юридична особа – платник податків визнається винною у скоєнні податкового правопорушення, якщо: 1) протиправне суспільно шкідливе діяння, за яке податковим законодавством встановлена відповідальність, скоєне посадовою особою; 2) у цьому діянні наявна вина посадової особи.

У широкому розумінні поняття посадової особи у більшості випадків пов'язують з наявністю особливих повноважень. Це керівники й заступники керівників органів державної влади та їх апаратів, інші державні службовці, наділені державно-владними повноваженнями, на яких законами або іншими нормативно-правовими актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих і консультативно-дорадчих функцій, діяльність яких має владно-розпорядчий характер і спрямована на організацію й забезпечення ефективної праці підпорядкованих їм органів, структурних підрозділів, службовців [8, с. 64].

Водночас, як зауважує О.П. Світличний, питання відповідальності посадових та службових осіб у чинному законодавстві України та правовій науці потрібно досліджувати у тісному взаємному співвідношенні з посадою, яку вони посідають на відповідному підприємстві чи установі [9, с. 247].

На нашу думку, розгляд вини юридичної особи з об'єктивно-правових позицій заслуговує на увагу, адже у даному випадку вина юридичної особи пов'язана ні з чим іншим, як з виходом її за межі правоздатності або неналежним розпорядженням нею [10, с. 18]. Тим самим вина юридичної особи ототожнюється з її протиправністю.

Висновки. Проблема вини юридичної особи, її форм, на сьогодні не знайшла достатнього відображення у чинному податковому законодавстві. Законодавець, закріплюючи окремі склади податкових правопорушень у Податковому кодексі України, не вказує на конкретну форму вини платників податків; відсутнє і саме поняття вини платників податків як фізичних, так і юридичних осіб. Існуючі на даний момент розходження щодо визначення вини юридичної особи ускладнюють процес сприйняття вини як підстави юридичної відповідальності при несплаті податків і зборів тощо, платниками податків. Тому визначення вини юридичної особи повинно бути уніфіковано і встановлено законодавством.

Список літератури:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. Фінансове право: навч. посіб. для студ. юрид. вузів та фак. / за заг. ред. Л.К. Воронової, Д.А. Бекерської. – К. : Вентурі, 1995. – 272 с.

3. Курбатов А. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства / А. Курбатов // Хозяйство и право. – 1995. – № 1. – С. 66–71.
4. Петров М.П. Административная ответственность организаций (юридических лиц) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. / М.П. Петров. – Саратов, 1998. – 20 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас; Право, 2005. – Т. III: Учение о налоге. – 600 с.
7. Демин А.В. Налоговое право России: [учеб. пособ.]. / А.В. Демин. – М. : Изд-во «Юрлитинформ», 2006. – 424 с.
8. Малиновський В.Я. Державна служба: теорія і практика / В.Я. Малиновський. – К. : Атіка, 2003. – 157 с.
9. Адміністративні правовідносини у сфері земельних ресурсів України: проблеми теорії та практики правозастосування : моногр. / О.П. Світличний. – Донецьк : Державне видавництво «Донбас», 2011. – 410 с.
10. Колесниченко Ю.Ю. Некоторые аспекты вины юридических лиц, привлекаемых к административной ответственности / Ю.Ю. Колесниченко // Журнал российского права. – 2003. – № 1. – С. 17–23.

В статье рассмотрен вопрос вины юридического лица в налоговом праве, осуществлен анализ налогового законодательства и внесены предложения по совершенствованию действующего налогового законодательства.

Юридическое лицо, ответственность, вина, налоговое законодательство, плательщики налогов и сборов.

The article considers the question of guilt of a legal entity in the tax law, the analysis of tax legislation was conducted and the proposals on improvement of the current tax legislation were made.

Legal entity, responsible, guilt, tax legislation, payers of taxes and fees.