

## Гене́за вини в податковому праві

Мацелик Т. О.<sup>1</sup>

Опубліковано	Секція	УДК
30.04.2025	Право	347.73
DOI: <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.17624254">https://doi.org/10.5281/zenodo.17624254</a>		

**Анотація.** Статтю присвячено комплексному дослідженню генези поняття вини в податковому праві України. Показано, що вина є однією з наскрізних правових категорій, закріплених, зокрема, у Конституції України, але її галузевий зміст варіюється залежно від предмета правового регулювання. У податковому та адміністративному праві проаналізовано підходи дослідників (Р. Ханова, І. Огороднікова, І. Ковбас, Г. Гончар та ін.), які по-різному визначають місце суб'єктивної сторони у складі податкового правопорушення, роль умислу й необережності, а також зв'язок вини із презумпцією добросовісності платника та обов'язком доказування контролюючих органів. Досліджено норми Податкового кодексу України щодо презумпції правомірності рішень платника, тягаря доказування та конструкції податкового правопорушення, а також судову практику, яка підтверджує широке застосування категорії «вина» за відсутності її легального визначення. Обґрунтовано, що ключовим етапом у розвитку інституту вини стали зміни до ПКУ, які з 2021 року пов'язали фінансову відповідальність за податкові правопорушення з наявністю вини, а подальша практика Верховного Суду деталізувала критерії умислу, відмежування формального й умисного порушення та межі застосування підвищених санкцій. Окремо проаналізовано відмежування податкового права від валютного, у якому законодавець свідомо не використовує категорію вини, що унеможлиблює просте перенесення податково-правових підходів до відповідальності за валютні порушення. Зроблено висновок, що вина у податковому праві може бути визначена як психічне ставлення особи до вчинення податкового правопорушення, виражене у формі умислу чи необережності, а відсутність законодавчої дефініції цієї категорії в ПКУ є прогалиною, яка потребує усунення з урахуванням конституційних принципів презумпції невинуватості, презумпції правомірності рішень платника податків та сучасної судової практики.

**Ключові слова:** вина, податкове правопорушення, відповідальність за податкові правопорушення, податкове право, податкове законодавство, платник податків, контролюючі органи.

**Abstract.** The article is devoted to a comprehensive study of the genesis of the concept of fault in the tax law of Ukraine. It is demonstrated that fault constitutes one of the cross-cutting legal categories enshrined, in particular, in the Constitution of Ukraine, yet its sector-specific meaning varies depending on the subject matter of legal regulation. Within tax and administrative law, the approaches of scholars (R. Khanova, I. Ohrodnikova, I. Kovbas, H. Honchar and others) are analysed, revealing differing views on the place of the subjective element in the structure of a tax offence, the role of intent and negligence, as well as the connection between fault, the presumption of taxpayer good faith, and the burden of proof

---

<sup>1</sup> доктор юридичних наук, професор, професор кафедри фінансового та податкового права Державного податкового університету, ORCID: 0000-0003-0354-4663

imposed on supervisory authorities. The norms of the Tax Code of Ukraine concerning the presumption of legality of taxpayer decisions, the allocation of the burden of proof, and the construction of a tax offence are examined, alongside judicial practice, which confirms the widespread use of the category of “fault” in the absence of its legal definition. It is substantiated that a key stage in the development of the institution of fault was the introduction of amendments to the Tax Code in 2021, which linked financial liability for tax offences to the presence of fault, while subsequent Supreme Court practice clarified the criteria of intent, the distinction between formal and intentional violations, and the limits of applying increased sanctions. Special attention is devoted to the differentiation between tax law and currency regulation, in which the legislator consciously refrains from using the concept of fault, preventing the direct transfer of tax-law approaches to liability for foreign-exchange violations. It is concluded that fault in tax law may be defined as the psychological attitude of a person towards committing a tax offence, expressed in the form of intent or negligence, and that the absence of a legislative definition of this category in the Tax Code constitutes a gap that must be addressed in light of the constitutional principles of the presumption of innocence, the presumption of legality of taxpayer decisions, and modern judicial practice.

**Keywords:** fault, tax offence, liability for tax offences, tax law, tax legislation, taxpayer, supervisory authorities.

### Вступ

Проблематика вини належить до фундаментальних категорій права, оскільки психічне ставлення особи до вчинюваного діяння визначає характер відповідальності у більшості правових режимів. Хоча традиційно питання вини розроблялося насамперед у кримінальному праві, сучасний стан правового регулювання свідчить про зростання значущості цієї категорії для інших галузей, зокрема для податкового права. Податкові правовідносини мають конституційну природу, оскільки сплата податків є обов'язком кожного, а їх належне функціонування забезпечує фінансову основу держави. За таких умов питання вини у сфері оподаткування набуває особливої ваги, оскільки безпосередньо пов'язане з гарантуванням прав платників податків та забезпеченням належного виконання податкового обов'язку.

Водночас у податковому праві тривалий час існувала модель, за якої вина не розглядалася як обов'язкова ознака складу податкового правопорушення. Лише упродовж останніх років цей інститут почав активно формуватися як на рівні законодавства, так і у судовій практиці. Нині відсутність у ПКУ легального визначення вини, практична суперечність між презумпцією правомірності рішень платника та фактичним тяжінням податкового адміністрування до презумпції вини, а також недостатня узгодженість судових підходів свідчать про те, що генеза вини у податковому праві є неповною та потребує комплексного дослідження.

Таким чином, постає наукова проблема — визначити зміст вини в податковому праві, простежити історію її становлення та з'ясувати, яким чином принципи презумпції невинуватості й правомірності рішень платника реалізуються у податковому правозастосуванні. Саме потреба усунення нормативних прогалин, забезпечення єдності практики та зміцнення гарантій платника податків зумовлює актуальність дослідження генези вини у податковому праві.

Питання вини як правової категорії посідає центральне місце в юридичній доктрині, і найбільш ґрунтовно воно розроблене в галузі кримінального права. У монографії Р. В. Вереші [1] здійснено системний аналіз теорій вини (нормативної, психологічної, об'єктивної, оціночної, фінальної) та виділено їхні ключові критерії, що визначають міжгалузеве тлумачення змісту психічного ставлення особи до діяння. Конституційні аспекти презумпції невинуватості, які становлять методологічну основу

для будь-якого галузевого підходу до вини, закріплено в Конституції України [2] та уточнено в окремих думках суддів Великої Палати Верховного Суду [6; 13].

У дослідженнях українських науковців, присвячених податковому праву, проблема вини висвітлена фрагментарно та нерівномірно. Ханова Р. [3] аналізує концептуальні підходи до вини у податковому праві та вказує на потребу збалансованого врахування вини держави та платника податків. Огороднікова І. [4] досліджує вплив фактору вини на застосування фінансових санкцій та наголошує на виняткових випадках, коли вина прямо передбачена в Податковому кодексі України [5]. Гончар Г. П. [7] відзначає, що до 2021 року українське податкове законодавство тривалий час не визнавало вини як елемент складу податкового правопорушення, що позначалося на всій доктринальній моделі відповідальності. У окремих працях, які стали методологічним підґрунтям даного дослідження, аналізується адміністративна відповідальність юридичних осіб, адміністративні процедури та механізми реалізації публічного інтересу [20-25].

Узагальнюючи аналіз, слід констатувати, що хоча питання вини у податковому праві досліджувалося значною кількістю авторів, наукова література не містить комплексного дослідження генези цієї категорії, її структурних ознак, міжгалузевого впливу кримінально-правової доктрини, а також системного аналізу судової практики після 2021 року. Відсутність законодавчого визначення вини у Податковому кодексі, суперечливість правозастосування та необхідність чіткого розмежування податкового й валютного правопорушення становлять низку методологічних прогалин, що потребують комплексного опрацювання.

Метою дослідження є комплексне дослідження генези вини в податковому праві України, визначення її змісту, особливостей становлення та практичного застосування, а також з'ясування ролі судової практики й принципів презумпції правомірності рішень платника податків у формуванні сучасної моделі розуміння вини.

## Результати

Виникнення поняття вини у податковому праві пов'язане зі загальним розвитком права.

Як зауважує Вереша Р.В., розуміння вини як правової категорії є загальнотеоретичним питанням, що має вагоме значення для різних галузей права [1, с. 8]. Оскільки історично чи не найбільшою мірою питання вини цікавило правотворців, практиків на науковців у сфері кримінального права, то саме в цій царині варто шукати витоки досліджуваної проблеми. Загалом наука кримінального права знаменується присутністю значного кола карно-правових теорій (концепцій). Так, за нормативною теорією вина є родовим поняттям умислу й необережності щодо конкретного складу; за оціночною теорією вина не зводиться тільки до умислу й необережності; своєю чергою фінальна теорія зараховує умисел й необережність до діяння, а не до вини; у об'єктивній теорії умисел і необережність формують психологічну властивість вини; за психологічною теорією вини щоразу вина сприймається як умисел чи необережність. Найближчими до традиційного для національної теорії розуміння вини є: психологічна теорія вини, об'єктивна теорія та нормативна кримінально-правова теорія [1, с. 46].

Наведене вище різноманіття поглядів на питання вини у кримінальному праві є показовим щодо дискусійності розуміння і складності поняття вини у праві загалом.

Поняття «вина» є одним із наскрізних для галузей права, оскільки міститься у Конституції України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Як зазначає Вереша Р.В., в Основному Законі України, зокрема, вживаються слова (у відповідних відмінках, інколи в множині): 1) «вина» (ч. 1, ч. 3 ст. 62); 2) «невинуватість» (ч. 2 ст. 62); 3) «невинувата» (ч. 1 ст. 62) [2], [1, с. 107]. Так, поняття вини у різних галузях права не можуть бути тотожними, але вони в цілому мають спільний елемент і ним є традиційне розуміння поняття вини як

психологічної категорії, що у певний спосіб характеризує зміст будь-якого правопорушення [1, с. 108].

У податковому праві так само панують різні погляди на питання вини. Так, Ханова Р. зазначає, що концепція вини у податковому праві пов'язана зі: зумовленістю учинення правопорушення (Циганок Ю. В.); віднесенням суб'єктивної сторони до складу податкового правопорушення (Літвінцева А. С.); тлумаченням вини як моделі поведінки особи порушника (Трубіна М.); встановленням суб'єктивної сторони діяння за допомогою аналізу об'єктивної сторони, тобто реальної поведінки порушника вимоги податкового законодавства (Маринів Н. А., Товстоган Ю. В.); змістовним формулюванням презумпції вини суб'єкта владних повноважень та добросовісності платника податків (Смичок Є. М.); принципом індивідуалізації юридичної відповідальності (Короп О. В.). Сама дослідниця зауважує, що практика Верховного Суду стосовно застосування концепції вини враховує нагальну потребу забезпечити баланс поміж встановленням як вини держави, так і платника. Водночас актуальні підходи Верховного Суду стосовно вини платника охоплюють порушення строків реєстрації накладних, кваліфікацію умисності діянь та застосування фінансових санкцій. [3].

Ханова Р. звертає увагу на те, що вина виступає елементом податкового правопорушення та підлягає установленню зі врахуванням конкретних фактичних обставин, зовнішніх ознак діянь. При цьому обов'язок доказування вини платника мають виконувати контрольні органи, що є наділеними відповідними процедурно-процесуальними обов'язками. Вказані органи також мають нести відповідальність за невиконання чи неналежне виконання своїх посадових обов'язків [3].

Огороднікова І. звертає увагу на те, що не завжди наявність вини у діях платника податків є кваліфікуючою ознакою, а лише у прямо визначених Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI, (далі – ПКУ) [4] [5]. До таких правопорушень дослідниця відносить п.п. 123.2-123.5 ст. 123, п.п. 124.2, 124.3 ст. 124, п.п. 125-1.2-125-1.4 ст. 125-1 ПКУ. Дослідниця стосовно ст. 124 ПКУ зазначає, що якщо буде доведено, що передбачена статтею несплата грошового зобов'язання була учинена умисно, то розмір штрафу різко збільшиться. На підставі цього вчена робить висновок про важливість точного визначення мотивів дій платника податків, оскільки від цього залежатиме не лише розмір фінансових санкцій, але й правові наслідки для порушника. Тобто, умисне порушення, визнане як таке, призводить до значно жорсткіших штрафів, що слугує стримувальним фактором для потенційних порушників [5].

У згоді із п. 4.1.4. ПКУ, податкове законодавство України ґрунтується зокрема на принципі презумпції правомірності рішень платника податку за випадку, коли норма закону або ж іншого нормативно-правового акта, що його видано на підставі закону, чи коли норми різних законів або різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав й обов'язків платників податків чи контролюючих органів, у результаті чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Також, відповідно до змісту положень п. 56.4. посеред процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом за випадків, визначених цим Кодексом, чи будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.

Водночас обов'язок із доведення правомірності нарахування чи прийняття будь-якого іншого рішення контролюючим органом в судовому оскарженні встановлюється процесуальним законом.

Отже, чинне законодавство закріплює презумпцію невинуватості платника податків (презумпцію правомірності рішень платника податків), й покладає тягар доказування на контролюючий орган.

У згоді зі положенням ст. 62 Конституції України, особа вважається невинуватою в учиненні злочину та її не може бути піддано кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено у законному порядку та встановлено обвинувальним вироком суду.

Як зазначено у окремій думці Судді Великої Палати Верховного Суду Яновської О.Г. від 26.03.2019 року в справі № 9901/544/18, провадження № 11-1160заі18, презумпція невинуватості є об'єктивним правоположенням. Така вимога закону, що її звернено до усіх громадян, посадовців, державних організацій та громадських організацій, до суспільної думки загалом. Саме через це закон вимагає, що поведження із особою, вину якої в учиненні кримінального правопорушення не встановлено обвинувальним вироком суду, що набрав законної сили, має відповідати поведженню із невинуватою особою.

Суддя також завертає увагу на те, що в найбільш загальному вигляді правило презумпції невинуватості полягає в тому, що особа може бути визнана винуватою в учиненні злочину та покарана тільки за умови, що її вину буде доведено у передбаченому законом порядку та встановлена обвинувальним вироком суду [6].

ПКУ не містить визначення вини, тож для з'ясування її змісту слід вдатись до аналізу положень чинного законодавства, судової практики, довідкових видань та поглядів науковців.

Як зазначає Огороднікова І., ПКУ досі не містить визначення поняття «вина», при тому що парадигма податкового права давно уже містить таку категорію як обов'язкову в процесі встановлення правопорушення у сфері оподаткування. При цьому в сучасному правозастосуванні важливість чіткого визначення та доказування вини за податковими правопорушеннями не може бути недооціненою, а розуміння такого аспекту є вагомим як для платників податків, так і для правозастосовних органів [5].

Слід звернути увагу на те, що ПКУ вживає поняття «вина», зокрема передбачено, що платник податків має право у згоді з положеннями п. 17.1.16. надавати за власної ініціативи письмові пояснення й/чи документи стосовно обставин, що підтверджують відсутність його вини в учиненому податковому правопорушенні, у порядку, встановленому ПКУ.

Також, у згоді з положеннями п. 21.2.2. ПКУ, незаконна відмова в наданні індивідуальної податкової консультації виступає підставою для застосування щодо винного посадовця (службовця) контролюючого органу дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом.

Так само й у згоді зі змістом п. 21.3. ПКУ, шкода, що завдана платнику податків неправомірними рішеннями, діями або бездіяльністю посадовця чи службовця контролюючого органу, відшкодовується коштом державного бюджету в частині фінансів, що їх передбачено для фінансування такого органу, незалежно від вини такої особи.

Також у згоді з п. 109.1 ст. 109 ПКУ, податкове правопорушення є протиправним, винним (за випадків, що є прямо передбаченими ПКУ) діяння (дія або ж бездіяльність) платника податку (та осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів й/чи їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів за випадків, що є прямо передбаченими ПКУ. При цьому в згоді із абз. 2 п. 109.1 ст. 109 ПКУ, діяння вважаються учиненими умисно тоді, коли мають місце доведені контролюючим органом обставини, що свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, що не можуть мати іншої мети, окрім як невиконання або неналежне виконання вимог, встановлених ПКУ й

іншим законодавством, що контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

При цьому вина як елемент зазначеного правопорушення включає умисел та необережність. Як зазначає Гончар Г.П. в контексті дослідження питання фіскальних правопорушень, саме по собі правопорушення є протиправним, винним (умисним чи необережним) діянням (дією чи бездіяльністю), що посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління, і за яке законом передбачено адміністративну відповідальність [7, с. 248].

Варто додати, що суди використовують поняття вини при дослідженні положень податкового законодавства, а також у різних категоріях справ, що є пов'язаними із податковим законодавством.

До прикладу, в постанові Нікопольського міськрайонного суду Дніпропетровської області від 06.10.2021 в справі № 182/4536/21, провадження № 3/0182/1901/2021 щодо розгляду матеріалу про притягнення до адміністративної відповідальності: ОСОБА\_1, директор ТОВ «Пепковські», за правопорушення передбачене ч. 1 ст. 163-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X (далі – КУПАП), суд серед іншого зазначає, що ТОВ «Пепковські» подано податковий розрахунок сум доходу, що його нараховано (сплаченого) на користь платників податків фізичних осіб, та сум утриманого із них податку, а так само сум нарахованого єдиного внеску за I квартал 2021 року до ГУ ДПС у Дніпропетровській області, однак вказаний звіт не було доставлено до ГУ ДПС України в Дніпропетровській області через програмний збій. Також суд зазначає, що у відповідності зі листом ВРУ у діях платників податків, які несвоєчасно подали податкові розрахунки за I квартал 2021 року через некоректну роботу програмного забезпечення податкового органу, відсутня вина, тобто, такий платник податку, податковий агент не може бути притягнений до адміністративної відповідальності [8].

Так само в постанові Томашпільського районного суду Вінницької області від 09.08.2021 в справі № 146/924/21 за розглядом матеріалів, що надійшли від ГУ ДПС у Вінницькій області ДПС України стосовно притягнення до адміністративної відповідальності ОСОБА\_1, працюючого керівником ФГ «Озерне-2015», за ч. 1 ст. 163 - 4 КУПАП, зокрема зазначено, що із листа Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики випливає, що в діях платників податків, якими несвоєчасно подано податкові розрахунки за I квартал 2021 року через некоректну роботу програмного забезпечення податкового органу, відсутня вина, а отже такий платник податку, податковий агент не може бути притягненим до адміністративної відповідальності [9].

Також в ухвалі Вищого адміністративного суду України від 07.12.2006 за розглядом у порядку письмово провадження адміністративної справи за позовом Товариства із обмеженою відповідальністю «Агрофірма «Славутич» до Вільнянської міжрайонної державної податкової інспекції Запорізької області про спонукання списати безнадійний податковий борг зокрема зазначено, що твердження стосовно наявності безпосереднього причинного зв'язку між форс-мажорними обставинами та несплатою суми податкових зобов'язань є помилковими, адже поза увагою залишено вину позивача у виникненні боргу до настання обставин непереборної сили [10].

В постанові Дніпровського районного суду м. Києва від 03.02.2015 в справі № 755/1384/15-п за розглядом справи про адміністративне правопорушення, що надійшла із ДПІ у Дніпровському районі м. Києва ГУ Міндоходів у м. Києві щодо ОСОБА\_1, працюючої директором ТОВ «Лін Беккер», за ч. 1 ст. 163-1 КУПАП зокрема зазначено, що ОСОБА\_1 направлено письмові заперечення, у згоді із якими свою вину в учиненні адміністративного правопорушення не визнає, адже висновки, що їх

викладено у Акті перевірки, не є такими, що відповідають дійсності, а є предметом оскарження у адміністративному порядку.

При цьому Суд зазначає, що сума грошового зобов'язання, що її оскаржує платник податку, вважається неузгодженою, а вина платника податку за порушення вимог податкового законодавства вважається доведеною тільки після закінчення строку адміністративного/судового оскарження [11].

Як вбачається із наведених вище судових актів, поняття «вина» широко застосовується в контексті положень податкового законодавства, а тому відсутність визначення вини у ньому видається прогалиною, що потребує усунення.

У згоді з положеннями ст. 23 Кримінального кодексу України від 05.04.2001 № 2341-III, вина є психічним ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої Кримінальним кодексом, та її наслідків, виражене в формі умислу чи необережності [12].

У окремі думці судді Великої Палати Верховного Суду Штелик С. П. від 25.05.2021 року в справі № 910/11027/18, провадження № 12-185гс19 зазначено, що вина виступає суб'єктивною складовою відповідальності та полягає в психічному ставленні особи до учинення нею протиправного діяння та проявляється у вигляді умислу чи необережності [13].

В постанові Верховного Суду від 02.02.2022 року в справі № 911/2498/18 (911/2753/20) зазначено, що вина заподіювача шкоди, як суб'єктивної складової відповідальності, полягає у психічному ставленні особи до учинення нею протиправного діяння та виявляється у вигляді умислу чи необережності, окрім випадків, за яких закон прямою вказівкою передбачає, що обов'язок відшкодування завданої шкоди покладається на відповідальну особу незалежно від наявності вини [14].

Словник української мови в 11 томах пропонує розуміти вину як негативний вчинок чи злочин; як причетність до негативних вчинків чи злочинів чи до чогось неприємного, що сталось. Також вина розуміється як те, що спричиняє, призводить до чого-небудь; причина [15].

Водночас Тлумачний словник української мови в 15 томах пропонує розуміти вину: як негативний вчинок чи злочин; причетність до якоїсь неприємної події; як відповідальність за негативний учинок чи злочин; як того чи те, що спричиняє щось негативне, призводить до чого-небудь, тобто розглядає вину також як причину чогось [16].

В правовій науці сутність, зміст та форми вини протягом тривалого часу є предметом дискусій. Проблему вини у загальному вигляді можна визначити як проблему філософську, психологічну й етико-правову [1, с. 10]. Питання вини є актуальним для кожного випадку встановлення відповідальності за учинені етичні проступки та правопорушення.

Отже, беручи до уваги викладене, можна висунути припущення, що вина у податкову праві є психічним ставлення особи до учинення нею податкового правопорушення, виражене в формі умислу чи необережності.

Розвиток вини у податковому праві України отримав значний поштовх 2021 року. Як зазначають Чайка О.С. та Заїтов В.Р., інститут вини у податкових відношеннях зазнав суттєвого оновлення, коли однією із новацій, що діє з 01 січня 2021 року із набранням чинності відповідних змін до ПКУ, є впровадження концепції притягнення платника податків до фінансової відповідальності за учинення податкових правопорушень за умови наявності в його діянні вини [17, с. 364].

Загалом питання вини не завжди було актуальним для податкового права України. Як зауважує Гончар Г.П. у своєму дослідженні фіскальних правопорушень, ще 2019 року українське податкове законодавство не містило інституту вини й не виділяло її як одну

із ознак складу фіскального делікту (податкового правопорушення) [7, с. 251]. Так, у своєї першій редакції п. 109.1. ст. 109 ПКУ передбачав, що податкове правопорушення є протиправним діянням (дією чи бездіяльністю) визначених у цій статті суб'єктів, але аж ніяк не протиправним винним діянням.

В контексті генези поняття вини в податковому праві чи не найбільш актуальним питанням залишається співвідношення положень ПКУ, ч. 1 ст. 62 Конституції України та правозастосування. Так, відповідно до ч. 1 ст. 62 Основного Закону України, особа вважається невинуватою в учиненні злочину та її не може бути піддано кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку та встановлено обвинувальним вироком суду. Своєю чергою, у згоді з пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 ПКУ принципом податного законодавства є принцип презумпції правомірності рішень платника податку, в згоді з п. 56.21 ст. 56 ПКУ у разі суперечності норм податкового законодавства сумніви трактуються на користь платника податків, а не контролюючого органу. Водночас у сфері правозастосування переважає кардинально відмінний підхід. Запровадження у ПКУ положень про презумпцію невинуватості платника податків безперечно є важливим етапом у розвитку поняття вини у податковому праві, проте як виявляється недостатнім. Як зазначають Боярчук Д., Лещенко Н. та Саварець А., хоч національне законодавство фіксує фундаментальний принцип презумпції невинуватості, де-факто практика податкового й митного адміністрування нерідко ґрунтується на протилежних підходах, значною мірою покладаючись на різні дискреційні інструменти [18].

Тоді податкові перевірки за умов відсутності верховенства права й домінування принципу презумпції вини у податковому адмініструванні зводять нанівець положення ПКУ про принципи податкового законодавства. Поширення набула практика податкових перевірок, за яких фіскальні органи робили додаткові податкові нарахування. Платники податків нерідко отримували податкове повідомлення, де мотивом накладення штрафу є «...неможливість надати документи, що спростовують наявність вини», а не доведення необґрунтованості, недобросовісності та неналежної діяльності платника податків. При цьому юридична практика зазначає, що висновки податківців у актах податкових перевірок нерідко успішно оскаржуються у судовому порядку, насамперед у зв'язку із порушенням презумпції правомірності рішень платника податків [18].

Для розуміння генези вини у податковому праві важливим є дослідження позиції Верховного Суду. Як зазначає Огороднікова І., перші прецеденти щодо питання вини платника з'явилися після 2021 року. Зокрема, постанова Верховного Суду від 08.12.2022 в справі №520/9294/21 належить до одного із перших рішень, де здійснено аналіз складу податкового правопорушення із погляду наявності умислу [4].

2023 року Верховний Суд в ряді справ надав системне пояснення критерію умислу. До прикладу, а постановах від 16.03.2023 (справа №600/747/22-а), 03.08.2023 (№520/22505/21) і від 22.08.2023 (№520/18519/21) йдеться про розмежування складів правопорушень залежно від наявності умислу. Ці рішення фактично визначили: коли застосовується звичайний штраф за формальне порушення, а коли – підвищений штраф за умисне діяння. В справі №520/22505/21 (03.08.2023) Верховний Суд прямо указав, що штрафи за п.124.2–124.3 ПКУ не можуть застосовуватись автоматично, за відсутності доказів умисності порушення. Згодом постанова Верховного Суду від 05.10.2023 в справі №520/14773/21 підтвердила вказаний підхід; така правова позиція визнана обов'язковою для урахування судами нижчих інстанцій (ч. 5 ст. 242 Кодексу адміністративного судочинства України) [4].

Огороднікова І. також зазначає, що простежується тенденція до обмеження застосування підвищених санкцій під час камеральних перевірок: Верховний Суд зауважив, що в рамках саме камеральної перевірки податковий орган не у змозі зібрати

доказів умислу, а тому накладення 25% або ж 50% штрафу за її результатами є неправомірним. Така позиція є викладеною у постанові Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 31 жовтня 2024 року в справі № 120/15159/23, де зазначено, що у межах камеральної перевірки не можна встановити обставини, що свідчать про винність і умисність діянь платника податків. Отже, це означає, що з ціллю установаження умислу податковим органам слід здійснювати поглиблені перевірки й фіксувати конкретні факти недобросовісної поведінки платника, інакше діятиме презумпція відсутності умислу [4].

В контексті генези вини у податковому праві важливим є відмежування норм цієї галузі від норм валютного права, на що звертає увагу суд.

Тут слід розглянути постанову Другого апеляційного адміністративного суду від 09.06.2025 в справі № 520/3892/25 (далі – Постанова) за апеляційною скаргою ТОВ «КЛІМА ПЛЮС» на рішення Харківського окружного адміністративного суду від 07.04.2025 за позовом ТОВ «КЛІМА ПЛЮС» до Головного управління ДПС у Харківській області про визнання протиправним й скасування податкового повідомлення-рішення.

Зі змісту Постанови випливає, що ТОВ «КЛІМА ПЛЮС» звернулось до суду із позовом до Головного управління ДПС у Харківській області, де просило суд визнати протиправним й скасувати податкове повідомлення-рішення Державної податкової служби у Харківській області, яким до ТОВ «КЛІМА ПЛЮС» застосовано штрафні (фінансові) санкції й/чи пеню розміром 723692,59 грн. Рішенням Харківського окружного адміністративного суду адміністративний позов ТОВ «КЛІМА ПЛЮС» залишено без задоволення.

Своєю чергою ТОВ «КЛІМА ПЛЮС» не погодилось із рішенням суду першої інстанції та подало апеляційну скаргу, оскільки, на його думку судом не було розглянуто усі надані докази у цілості, а також не було прийнято до уваги пояснень позивача, докази здійснення позивачем усіх дій з метою виконання угоди й одержання товару, а тоді, коли став відомим факт учинення протиправних дій із боку невідомого, учинив дії для зупинення перерахунку грошових коштів й повернення їх на свій рахунок до України. Отже, має місце неповне установаження судом обставин, що є значимими для справи. Також зауважено, що в цій справі позивач став жертвою протиправних дій із боку невідомого, інакше кажучи, в позивача не було мети виводити грошові кошти за кордон без одержання товару. Позивачем здійснено звернення до солідного контрагента через посередництво офіційного сайту, що через нього згодом було укладено контракт № 210 від 09.11.2021 року, що його було у належний спосіб виконано сторонами. Втручання невідомого, який видавав себе за працівника Formula Intertrade Co., Ltd і надав Позивачеві сфальшований контракт і рахунок-проформу на оплату товару, а так само й каталог товару - було обставиною, що її Позивач передбачити не міг. Водночас Відповідач не має підстав уважати, що рахунок у Lloyd Banc Plc United Kingdom, що на нього було перераховано грошові кошти розміром 19 790,00 USD належить Позивачеві чи пов'язаним із ним особам. Інакше кажучи, крім того, що грошові кошти у шахрайський спосіб привласнено невідомим, правоохоронці, що до них звертався позивач, протягом близько трьох років відмовлялись виконувати розслідування за заявою Позивача, пояснюючи це тим, що відношення належать до цивільно-правових, то Позивача до того ж ще й карають штрафними санкціями. Тоді дії Позивача не містять винних дій, що спричинили порушення граничних строків розрахунків з операцій резидентів із імпорту товарів. Позивач здійснив усі дії з метою реального виконання імпорту товару, робились дії задля повернення здійсненого платежу, обрана компанія, що її добросовісність підтверджено подальшою роботою, Позивач сумлінно виконує зобов'язання перед державою зі сплати податків й зборів, натомість накладання на позивача штрафних санкцій за те, що позивач став жертвою злочину не гарантує справедливий баланс поміж захистом права власності й вимогами загального інтересу. При цьому як зазначає

Європейський суд з прав людини, для того, щоби втручання було пропорційним, воно повинне відповідати серйозності вчиненого правопорушення, а санкція - серйозності злочину, який вона має покарати (рішення у справах «Гирлян проти Росії», заява № 35943/15, пункт 28, від 09 жовтня 2018 року, та «Габріч проти Хорватії», заява № 9702/04, пункт 39, від 05 лютого 2009 року).

На підставі викладеного Позивач просить суд скасувати рішення Харківського окружного адміністративного суду та ухвалити нове рішення по справі, що ним позовну заяву ТОВ «КЛІМА ПЛЮС» до Головного управління ДПС у Харківській області стосовно визнання протиправним й скасування податкового повідомлення-рішення задовольнити.

Своєю чергою ГУ ДПС у Харківській області подало до суду відзив на апеляційну скаргу, та вважає аргументи апелянта безпідставними й помилковими. Також зазначає, що на даний час контракт від 12.10.2021 № 209 є дійсним, а так само є відсутніми підстави для того, щоби вважати його нікчемним через відсутність вироку суду щодо встановлення вини будь-яких осіб в неправомірних діях, що із ним пов'язані. При цьому дійсність контракту тягне за собою усі правові наслідки порушення строків розрахунків у іноземній валюті, що їх встановлено Законом України «Про валюту і валютні операції». Також зазначається, що не є доведеною відсутність вини позивача у порушенні строків розрахунків у іноземній валюті, хоча позивач, оскільки стверджує про відсутність його вини, повинен довести своє твердження придатними доказами. І, що особливо важливо, правове обґрунтування позивача не підлягає застосуванню, адже Закон України «Про валюту і валютні операції» взагалі не містить поняття вини. Натомість правила, що є пов'язаними зі виною особи під час кваліфікації податкового правопорушення, що їх визначено у ПКУ, не підлягають застосуванню у контексті наведеного Закону. Водночас на даний же час позивач є особою, яка учинила порушення ч. 3 ст. 13 Закону України від 21 червня 2018 року № 2473-VIII «Про валюту і валютні операції за зовнішньоекономічним контрактом від 12.10.2021 № 209, що його укладено із компанією Formula Intertrade Co., Ltd (Таїланд), за період діяльності із 12.10.2021 по 30.11.2024 року. А тому просить суд лишити апеляційну ТОВ «КЛІМА ПЛЮС» без задоволення, а рішення Харківського окружного адміністративного суду лишити без змін.

Розглянувши викладені вище доводи сторін, Суд зазначає, що Позивач у позові та у апеляційній скарзі покликається на відсутність вини у його діях, що зумовлює протиправність застосування штрафу в формі пені.

Суд зазначає, що аргументи апелянта із посиланням на правила, що є пов'язаними із виною особи під час кваліфікації податкового правопорушення, визначені в пункті 109.1 статті 109, пунктах 112.1, 112.2, 112.7 статті 112 ПКУ є помилковими, адже ПКУ здійснює регулювання відношень що постають в царині справляння податків й зборів, серед іншого визначає повний перелік податків й зборів, що їх справляють в Україні, й порядок здійснення їхнього адміністрування, платників податків й зборів, належні їм права й обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їхніх посадових осіб і ході адміністрування податків й зборів, а так само й відповідальність за порушення податкового законодавства.

Натомість Закон України «Про валюту і валютні операції» визначає правничі основи виконання валютних операцій, валютної регуляції й валютного нагляду, встановлює права й обов'язки суб'єктів валютних операцій та уповноважених установ й передбачає відповідальність за порушення ними валютного законодавства, а тому є спеціальним в спірних правових відношеннях.

При цьому Закон України «Про валюту і валютні операції» не послуговується поняттям «вина» при нарахуванні пені за порушення строків розрахунків у царині зовнішньоекономічної діяльності.

У згоді зі висновком Верховного Суду в складі судової палати із розгляду справ стосовно податків, зборів й інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду, що його викладено у постанові від 23 липня 2024 року в справі № 240/25642/22, хоча положеннями Закону № 2473-VIII не врегульовано процедуру прийняття рішення стосовно нарахування пені, як різновиду адміністративно-господарської санкції за порушення строків проведення розрахунків в іноземній валюті, а такий порядок унормовано положеннями ПКУ, водночас це не означає, що правові відношення у сфері здійснення валютних операцій, валютного регулювання й валютного нагляду стають частиною законодавства стосовно справляння податків й зборів й на них розповсюджуються усі положення ПКУ. При цьому зазначено, що Закон № 2473-VIII та ПКУ здійснюють регулювання різних сфер політики держави, а підстави для ототожнення пені, що застосовується в податкових правових відношеннях, із пенею, що її застосовують в царині валютних операцій, валютного регулювання й валютного нагляду (за порушення строків надходження валютного виторгу з операцій із експорту й імпорту товарів, відповідальність за яке встановлено статтею 13 Закону № 2473-VIII) - відсутні.

Беручи до уваги наведену правову регуляцію та установлені обставини в справі, колегія суддів висловила погодження із висновком суду першої інстанції стосовно правомірності висновків податкового органу щодо порушення позивачем ч. 3 ст. 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» за зовнішньоекономічним контрактом, а тому податкове повідомлення-рішення прийняте відповідачем є таким, що не підлягає скасуванню [19].

### **Висновки**

За результатами проведеного дослідження встановлено, що Податковий кодекс України не містить легального визначення вини, проте активно оперує цією категорією в матеріальних та процедурних нормах, що за наявності усталеної судової практики формує очевидну нормативну прогалину і зумовлює потребу її законодавчого врегулювання. Дослідження доводить, що у податковому праві вина має розумітися як психічне ставлення особи до вчинення податкового правопорушення, виражене у формі умислу або необережності, що узгоджується із загальною правовою природою цієї категорії та практикою суміжних галузей права. Показано, що тривалий час податкове законодавство не розглядало вину як ознаку складу податкового правопорушення, однак подальша еволюція норм та розвиток судової практики, особливо після 2021 року, надали їй визначального значення у механізмі притягнення до фінансової відповідальності. Встановлено, що ключову роль у формуванні сучасного змісту інституту вини відіграє правозастосовна діяльність Верховного Суду, який через тлумачення критеріїв умислу, меж доказування та ознак складу податкового правопорушення формує підходи до визначення і застосування вини у податкових правовідносинах та окреслює її відмежування від суміжних правових режимів. Доведено необхідність чіткого розмежування податкового та валютного права, оскільки категорія вини, характерна для податкового законодавства, не може бути автоматично перенесена на валютні правовідносини, що мають інший предмет і логіку відповідальності. Водночас з'ясовано, що хоча принцип презумпції правомірності рішень платника податку закріплений у ПКУ, фактична практика податкового адміністрування нерідко базується на презумпції вини, що створює системну колізію між положеннями ПКУ, конституційними гарантіями та реальним правозастосуванням. У підсумку обґрунтовано, що подальший розвиток інституту вини у податковому праві потребує

нормативного закріплення її дефініції у ПКУ, усунення дисбалансу між принципами податкового законодавства та практикою контролюючих органів і забезпечення узгодження правозастосування з вимогами верховенства права.

#### Список використаних джерел:

1. Вереша, Р. В. (2005). *Поняття вини як елемент змісту кримінального права України* (Вступне слово М. І. Мельника). Київ: Атіка. [https://library.nlu.edu.ua/POLN\\_TEXT/MONOGRAFIJ\\_2009/VERESHA\\_2005.pdf](https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/MONOGRAFIJ_2009/VERESHA_2005.pdf)
2. Конституція України. (1996). Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. База даних «Законодавство України». <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
3. Ханова, Р. (б. р.). Концепція вини в податковому праві України. Судово-юридична газета. [https://sud.ua/uk/news/blog/301504-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi-ukrayini#google\\_vignette](https://sud.ua/uk/news/blog/301504-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi-ukrayini#google_vignette)
4. Огороднікова, І. (б. р.). Особливості впливу фактору вини на призначення санкції за правопорушення у сфері оподаткування. *Jurliga.Ligazakon*. [https://jurliga.ligazakon.net/aktualno/14859\\_osoblivost-vplivu-faktoru-vini-na-priznachennya-sankts-za-pravoporushennya-v-sfer-opodatkuvannya](https://jurliga.ligazakon.net/aktualno/14859_osoblivost-vplivu-faktoru-vini-na-priznachennya-sankts-za-pravoporushennya-v-sfer-opodatkuvannya)
5. Податковий кодекс України. (2010). Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
6. Окрема думка судді Великої Палати Верховного Суду Яновської О. Г. (2019). Справа № 9901/544/18, провадження № 11-11603ai18. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81171451>
7. Гончар, Г. П. (2019). Теоретичні та прикладні аспекти фіскальних деліктів. *Приазовський економічний вісник*, 4(15), 247–252. [http://www.pev.kpu.zp.ua/journals/2019/4\\_15\\_uk/41.pdf](http://www.pev.kpu.zp.ua/journals/2019/4_15_uk/41.pdf)
8. Постанова Нікопольського міськрайонного суду Дніпропетровської області. (2021). Справа № 182/4536/21, провадження № 3/0182/1901/2021. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100452513>
9. Постанова Томашпільського районного суду Вінницької області. (2021). Справа № 146/924/21. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98876309>
10. Ухвала Вищого адміністративного суду України. (2006). <https://reyestr.court.gov.ua/Review/374289>
11. Постанова Дніпровського районного суду м. Києва. (2015). Справа № 755/1384/15-п. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/42564377>
12. Кримінальний кодекс України. (2001). Закон України № 2341-III. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
13. Окрема думка судді Великої Палати Верховного Суду Штелик С. П. (2021). Справа № 910/11027/18, провадження № 12-185гс19. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97451685>
14. Постанова Верховного Суду. (2022). Справа № 911/2498/18 (911/2753/20). <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103281715>
15. Вина. (б. р.). *Словник української мови в 11 томах*. Укрліт.org. <http://ukrlit.org/slovnuk/%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%B0>
16. Вина. (б. р.). *Тлумачний словник української мови в 15 томах*. Горох. <https://goroh.pp.ua/%D0%A2%D0%BB%D1%83%D0%BC%D0%B0%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F/%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%B0>

17. Чайка, О. С., & Заїтов, В. Р. (2024). Концепція вини в податковому праві України: судова практика та міжнародний досвід. *Юридичний науковий електронний журнал*, (5), 364–367. [http://lsej.org.ua/5\\_2024/92.pdf](http://lsej.org.ua/5_2024/92.pdf)
18. Боярчук, Д., Лещенко, Н., & Саварець, А. (2024). Презумпція вини у податковому та митному адмініструванні в Україні. Звіт. <https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2025/03/Presumption-of-guilt-in-tax-and-customs-administration-UKR.pdf>
19. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду. (2025). Справа № 520/3892/25. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/128084813>
20. Ковбас, І. (2024). Електронне адміністрування податків – один з ключових напрямків фінансової політики держави. У *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*, тези VI Міжнародної науково-практичної конференції (с. 89–94).
21. Ковбас, І. В., & Редько, О. М. (2025). Проблемні питання адміністративної відповідальності юридичних осіб. *Український політико-правовий дискурс*, (10). <https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/download/271/181>
22. Ковбас, І. В. (2025). Державно-приватне партнерство як інструмент забезпечення публічного інтересу. *Академічні візії*, (42). <https://academy-vision.org/index.php/av/article/download/2143/2014>
23. Ковбас, І. В., & Михайлюк, В. С. (2025). Ефективність захисту порушеного права людини в адміністративному судочинстві. *Київський часопис права*, (1), 108–113. <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/50250>
24. Колпаков, В., & Ковбас, І. (2025). Поняття, зміст та особливості адміністративної процедури. *Ehrlich's Journal*, (12), 27–33. <https://journals.chnu.chernivtsi.ua/index.php/Ehrlich/article/download/143/121>
25. Ковбас, І. В. (2025). Публічне управління у сфері публічно-приватного партнерства в Україні. *Академічні візії*, (44). <https://www.academy-vision.org/index.php/av/article/view/2186>