

**О. Л. Олешко**

адвокат

Юридичної компанії «Олешко &amp; Скрипка»

<https://orcid.org/0009-0007-5222-5737>

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ, ПЕРЕДБАЧЕНОГО СТАТЕЙ 116 ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

У статті досліджено зміст поняття «податкове правопорушення». Встановлено підстави, за яких контролюючі органи можуть застосовувати право податкової застави до платника податків. Досліджено механізм опису майна у податкову заставу.

За результатами проведеного дослідження доведено хибність норми пункту 89.5, статті 89 Податкового кодексу України стосовно включення майна до акта опису, право власності на яке платник податків набуде у майбутньому. Доведено, щоб реалізувати платнику податку своє право на податкову заставу, майно має бути наявним, перебувати у його власності, а балансова вартість такого майна повинна відповідати сумі податкового боргу платника податків, тому як у разі наявності у платника податків податкового боргу керівник контролюючого органу має призначити такому платникові податкового керуючого за місцем реєстрації платника, який має ряд повноважень за цим майном, за відсутності такого майна – він не може виконувати свої повноваження.

Запропоновано внести зміни до пункту 89.5, статті 89 Податкового кодексу України в частині виключення норми, яка зобов'язує поширення права податкової застави на майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Встановлено колізію між нормами, що містяться у пункті 89.5, статті 89 Податкового кодексу України та пункті 92.1, статті 92 Податкового кодексу України стосовно заборони платникові податків відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі до отримання згоди від контролюючого органу. Адже санкція пункту 116.1, статті 116 ПК України передбачає притягнення до відповідальності платника податків у разі відчуження ним майна, що перебуває в податковій заставі, якщо платник податків набув право власності на майно, та не дочекався рішення контролюючого органу про занесення такого майна до акту опису, то має місце зовсім інший склад правопорушення (адже на це майно поки що не розповсюджувався режим податкової застави).

Розглянувши суб'єктивну сторону податкового правопорушення зроблено висновки, що воно може вчинятися як з прямим, так і непрямым умислом.

**Ключові слова:** податкове правопорушення, податкова заставу, платник податків, податковий борг.

**Постановка завдання.** В теорії держави і права правопорушенням вважається суспільно небезпечне, винне діяння деліктоздатного суб'єкта, яке суперечить вимогам правових норм [1]; шкідливе діяння (дія чи бездіяльність), яке тягне за собою юридично визначені негативні наслідки для правопорушника [2, с. 353]; являє собою діяння, що є соціально шкідливим, протиправним, учинення якого припускає притягнення суб'єкта правопорушення до юридичної відповідальності [3].

Правопорушення – є соціальним і юридичним антиподом правомірної поведінки. В соці-

альному розумінні це поведінка, яка суперечить інтересам суспільства. Вона спроможна завдати шкоди правам і законним інтересам громадян, їх колективам і суспільству в цілому, вона ускладнює і дезорганізує розвиток суспільних відносин [1]. Ця шкода може бути різною, залежно від наслідків протиправного діяння, його соціальної оцінки (матеріальною і моральною, значною і незначною) [2, с. 353].

У п. 109.1, ст. 109 ПК України міститься визначення податкового правопорушенням, як протиправного, винного діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб,

прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб [4]. Але ставимо за мету дослідити склад конкретного правопорушення, у вигляді відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам, що стосуються визначення сутності податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення присвячували свої наукові дослідження відомі представники податкового права, зокрема: О. М. Бандурка, З. М. Будько, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, Р. А. Гаврилюк, Д. О. Гетманцев, Е. С. Дмитренко, А. Й. Іванський, М. П. Кучерявенко, В. К. Колпаков, Н. Ю. Онищук, О. П. Орлюк, С. Г. Пепеляев, О. В. Покатаєва, Ю. М. Стариков, Я. С. Толкачов та інші. Але потребує більш детального дослідження – вивчення складу окремих видів правопорушень.

**Мета статті:** більш детальне дослідження та надання загальної характеристики податкового правопорушення, передбаченого статтею 116 податкового кодексу України.

**Виклад основного матеріалу.** Стаття 116 Передбачає притягнення винної особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення у вигляді – відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу [4]. Суб'єктом правопорушення є: платник податків, який відчужує майно, що перебуває в податковій заставі. Таким платником може бути, фізична так і юридична особа.

Податкова застава – є способом забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених у строк, визначений ПК України (пп. 14.1.155, п. 14.1, ст. 14 ПК України [4]). Майно передається у заставу у разі наявності платником податків податкового боргу.

Право податкової застави виникає, якщо платник податків не сплатив у строки, що визначені ПК України для конкретного податку чи збору, самостійно визначене грошове зобов'язання у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку сплати. Або ж, у разі несплати суми грошового зобов'язання у строки, встановлені ПК України, якщо таке зобов'язання визначив контролюючий орган – з дня виникнення у платника податків податкового боргу.

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виник-

нення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на інше майно, на яке платник податків набуває прав власності у майбутньому (п. 89.2, ст. 89 ПК України [4]).

Предметом застави можуть бути майно та майнові права, а також, майно, яке стане власністю заставодавця після укладення договору застави, в тому числі продукція, плоди та інші прибутки (майбутній урожай, приплід худоби тощо) (ст. 4 Закону [5]).

Ст. 17 ЗУ «Про заставу» вказує на право суб'єкта господарювання (заставодавця) розпорядження заставленим майном, якщо інше не передбачено законом чи договором. Також, заставодавець може відчужувати заставлене майно тільки, але за згодою заставодержателя [5].

Майно, на яке поширюється право податкової застави має оформлюватися актом опису, до якого включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу (п. 89.3, ст. 89 ПК України [4]). Опис майна у податкову заставу здійснюється відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку застосування податкової застави податковими органами» [6].

Але п. 89.5, ст. 89 ПК України вказує на можливість поширення податкової застави на майно, на яке платник податків планує набути право власності у майбутньому, у разі недостатності майна для погашення податкового боргу.

У такому випадку платник податків зобов'язаний не пізніше робочого дня, наступного за днем набуття права власності на будь-яке майно, повідомити про це контролюючий орган, який в свою чергу зобов'язаний протягом трьох робочих днів з дня отримання повідомлення прийняти рішення щодо включення такого майна до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави та балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків (п. 89.5, ст. 89 ПК України [4]). Хоча, з цією нормою важко погодитися про що свідчить

Адже позиція Верховного Суду України в рамках справи № 826/5581/16 від 24 жовтня 2017 року за позовом ПАТ «Укрнафта» до Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників, – зовсім інша, на думку колегії суддів Судової палати в адміністративних справах: «З урахуванням положень ПК України щоб платнику податку реалізувати своє право на податкову заставу, майно має бути наявним, перебувати у його власності, а балансова вартість

такого майна повинна відповідати сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, за яких майно не може бути використане як джерело погашення податкового боргу платника податків, передбачених пунктом 87.3 статті 87 ПК України» [7].

П. 87.3, ст. 87 ПК України містить виключні підстави, які джерела не можуть використовуватися для погашення податкового боргу, зокрема це:

– майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам;

– майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у нього у володінні або користуванні;

– майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння, немайнові права, у тому числі права інтелектуальної власності;

– кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках;

– майно, включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації;

– майно, вільний обіг якого заборонено;

– майно, що не може бути предметом застави (культурні цінності, що є об'єктами права державної чи комунальної власності; пам'ятки культурної спадщини; вимоги, які мають особистий характер; об'єкти державної власності, приватизація яких заборонена; гуртожитки як об'єкти нерухомого майна) [5];

– кошти інших осіб, надані платнику податків у якості вкладу (депозиту) або довірче управління [4].

Ми погоджуємось з позицією Верховного Суду України. Адже, відповідно до п. 91.1, 91.3, ст. 91 ПК України у разі наявності у платника податків податкового боргу керівник контролюючого органу має призначити такому платникові податкового керуючого за місцем реєстрації платника. До повноважень податкового керуючого належить: опис майна платника податків у податкову заставу та майна на яке поширюється право податкової застави, здійснення перевірки стану збереження такого майна.

До того ж, серед основних функцій податкового керуючого відповідно до затвердженого Наказу Міністерством фінансів України «Про затвердження Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень» належать: функції щодо адміністративного арешту майна плат-

ника податків, що має податковий борг та продажу майна, яке перебуває у податковій заставі, та стягнення коштів» [8].

У той же час податковий керуючий не може повноцінно виконувати свої повноваження щодо майна якого не має у наявності (цей факт, також відображує у своїй Постанові № 826/5581/16 від 24 жовтня 2017 року Верховний Суд України.

Але, згідно з процесуальним законодавством України пріоритетними є норми закону. Так, у ч. 5, ст. 242 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) вказано, що при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду [9]. Отже, встановлюється пріоритет норми права.

Але, контролюючи органи зобов'язані діяти виключно у відповідності з Податковим кодексом України (пп. 21.1.1, п. 21.1, ст. ПК України), і саме цей кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, встановлює права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства (п. 1.1, ст. 1 ПК України [4]).

Отже, знову під час виконання своїх повноважень, щодо опису майна у податкову заставу контролюючи органи будуть керуватися нормами п. 89.2, ст. 89 ПК України стосовно право опису у заставу майна на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому. І лише потім, платник податків може скористатися наданим йому правом оскарження в суді рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання надане йому пп. 17.1.7, п. 17.1, ст. 17, п. 56.2, ст. 56 та п. 56.19, ст. 56 ПК України. А вже суду, відповідно до ч. 5, ст. 242 КАСУ мають враховувати позицію Верховного Суду України під час прийняття рішення.

Отже, виникає необхідність внесення змін до п. 89.2, ст. 89 ПК України в частині виключення норми, яка зобов'язує поширення права податкової застави на майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Санкція п. 116.1, ст. 116 ПК України за вчинення податкового правопорушення у вигляді відчуження платником податків майна, що перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди з контролюючим органом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі вартості такого відчуженого майна.

П. 92.1, ст. 92 ПК України надано право платникові податків відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу. Знов таки можна говорити про певну колізію з п. 89.5, ст. 89 ПК України в якому покладено на платника податку, який має податковий борг повідомляти контролюючий орган не пізніше робочого дня, наступного за днем набуття права власності на майно про наявність такого майна. У свою чергу, контролюючий орган зобов'язаний протягом трьох робочих днів з дня отримання повідомлення від платника податків прийняти рішення щодо включення такого майна до акта опису майна, на яке буде поширюватися право податкової застави. До прийняття рішення контролюючим органом щодо включення майна у заставу платник податків не має права відчужувати це майно. Але санкція п. 116.1, ст. 116 ПК України передбачає притягнення до відповідальності платника податків у разі відчуження ним майна, що перебуває в податковій заставі. Якщо платник податків набув право власності на майно, та не дочекався рішення контролюючого органу про занесення такого майна до акту опису, то має місце зовсім інший склад правопорушення (адже на це майно поки що не розповсюджувався режим податкової застави).

Стосовно суб'єктивної сторони цього правопорушення, слід зазначити, що вчинення податкового правопорушення у вигляді – відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу може бути лише з умислом, у даному випадку питання необережності не може мати місце.

Взагалі у ПК України не міститься визначення поняття вини чи необережності. Ці поняття представлені у 24, 25 статтях Кримінального кодексу України (далі – КК України).

Стаття 24 КК України поділяє умисел на прямий та непрямий, відрізняються вони відношенням правопорушника до тих суспільно небезпечних наслідків, які стали результатом її дії чи бездіяльності (тобто чи бажала винна особа їх настання чи ні).

Судячи зі змісту п. 109.1, ст. 109 ПК України, де вказано, що діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених податковим законодавством [4], – законодавець вбачає, що будь-які податкові правопорушення вчиняються лише з прямим умис-

лом. Але, взагалі, якщо казати про негативні наслідки, які є слідством податкового правопорушення, то, на нашу думку, вони мають більш глибоке значення, адже це спричинення втрат державному чи місцевому бюджету, що може вплинути, в подальшому на якість виконання органами державної влади чи місцевого самоврядування функцій з фінансування соціально-економічних програм. Тобто, вважаємо, що суб'єктивну сторону слід розглядати по відношенню особи саме до настання цих наслідків. Але, зазвичай, платник податків не усвідомлює того, що він може спричинити шкоду суспільству, – він лише бажає мінімізувати свій податковий обов'язок та отримати користь від ухилення від сплати податків на свою адресу.

Якщо так розглядати податкове правопорушення, то можна сказати, що воно дуже часто може вчинятися з непрямым умислом. А деякі податкові правопорушення можуть вчинятися й за необережністю, зокрема протиправною недбалістю, коли особа не передбачала можливості настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння (дії або бездіяльності), хоча повинна була і могла їх передбачити (ч. 3, ст. 25 КК України [10]).

Податкове правопорушення за статтею 116 ПК України у вигляді – відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу може бути вчинене як з прямим умислом (платник податку добре обізнаний у податковому законодавстві та усвідомлював суспільно небезпечний характер свого діяння, та передбачав настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді втрати бюджету та спричинення шкоди суспільству та бажав їх настання), або з непрямым умислом, коли платник податків усвідомлював настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, хоча і не бажав спричинити нікому шкоду, але свідомо припускав, що відчуження заставного майна – є протиправним діянням, і може негативно відобразитися на стані бюджету, адже він не виконав свій податковий обов'язок та не погасив свій податковий борг.

**Висновки.** За результатами проведеного дослідження доведено хибність норми п. 89.5, ст. 89 ПК України стосовно включення майна до акта опису право власності на яке платник податків набуде у майбутньому. Доведено, щоб реалізувати платнику податку своє право на податкову заставу, майно має бути наявним, перебувати у його власності, а балансова вартість такого майна повинна відповідати сумі податкового боргу платника податків, тому як

у разі наявності у платника податків податкового боргу керівник контролюючого органу має призначити такому платникові податкового керуючого за місцем реєстрації платника, який має ряд повноважень за цим майном, за відсутності такого майна – він не може виконувати свої повноваження.

Запропоновано внести зміни до п. 89.2, ст. 89 ПК України в частині виключення норми, яка зобов'язує поширення права податкової застави на майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Розглянувши суб'єктивну сторону податкового правопорушення зроблено висновки, що воно може вчинятися як з прямим, так і непрямим умислом.

#### Список використаної літератури:

1. Кельман М. С., Мурашин О. Г. Загальна теорія держави і права: Підручник. К.: Кондор, 2006. 477 с. URL: [https://chtyvo.org.ua/authors/Kelman\\_MS/Zahalna\\_teoria\\_derzhavy\\_i\\_prava/](https://chtyvo.org.ua/authors/Kelman_MS/Zahalna_teoria_derzhavy_i_prava/)
2. Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова та ін. ; за ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. Х. : Право, 2002. С. 344.
3. Теорія держави і права : підручник / [О. М. Бандурка, О. М. Головка, О. С. Передерій та ін.] ; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. НАПрН України О. М. Бандурки ; МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2018. 416 с.
4. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Про заставу : Закон від 2 жовтня 1992 р., № 2654-XII / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-12#Text>
6. Про затвердження Порядку застосування податкової застави податковими органами: Наказ 16.06.2017 р., № 586 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17#Text>
7. Колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України: Постанова 24 жовтня 2017 р., № 826/5581/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/70357409>
8. Про затвердження Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень : Наказ від 25.05.2017 р., № 529 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#n16>
9. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон від 6 липня 2005 р., № 2747-IV / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#top>
10. Кримінальний кодекс України: Закон від 5 квітня 2001 р., № 2341-III / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

#### Oleshko O. L. General description of the tax offense under Article 116 of the Tax Code of Ukraine

*The article examines the meaning of the concept of "tax offense". The grounds for which controlling bodies can apply the right of tax lien to the taxpayer have been established. The mechanism of property description in tax lien has been studied.*

*According to the results of the conducted research, the falsity of the norm of paragraph 89.5, article 89 of the Tax Code of Ukraine regarding the inclusion of property in the act of inventory, the ownership of which the taxpayer will acquire in the future, has been proven. It has been proven that in order for a taxpayer to realize his right to a tax lien, the property must be available, be in his ownership, and the book value of such property must correspond to the amount of the taxpayer's tax debt, therefore, if the taxpayer has a tax debt, the head of the supervisory body must appoint to such a taxpayer, the tax administrator at the place of registration of the taxpayer, who has a number of powers over this property, in the absence of such property, he cannot exercise his powers.*

*It is proposed to make changes to Clause 89.5, Article 89 of the Tax Code of Ukraine in the part of excluding the rule that obliges the extension of the right of tax lien to the property to which the taxpayer will acquire ownership rights in the future.*

*A conflict has been established between the norms contained in Clause 89.5, Article 89 of the Tax Code of Ukraine and Clause 92.1, Article 92 of the Tax Code of Ukraine regarding the prohibition of a taxpayer to alienate property that is in a tax lien before obtaining consent from the controlling authority. After all, the sanction of Clause 116.1, Article 116 of the Criminal Code of Ukraine provides for the prosecution of a taxpayer in the event that he alienates property that is in a tax lien, if the taxpayer has acquired the right of ownership of the property, and has not waited for the decision of the controlling body to enter such property in the act of inventory, then there is a completely different composition of the offense (since the regime of tax lien has not yet been extended to this property).*

*Having considered the subjective side of the tax offense, it was concluded that it can be committed both with direct and indirect intent.*

**Key words:** tax offense, tax lien, tax payer, tax debt.