

## ПОНЯТТЯ ТА СКЛАД ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

## THE LEGAL CONCEPT OF THE NATURE AND STRUCTURE OF A TAX OFFENSE

Літвінцева А.С.,

аспірант юридичного факультету

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

У статті системно висвітлюються наукові підходи щодо сутності податкового правопорушення. Аналізується законодавство України, а також доктрина податкового права на предмет складових частин податкового правопорушення. Наводяться проблемні аспекти у визначенні податкових правопорушень.

**Ключові слова:** податкове правопорушення, склад, поняття, проблеми.

В статье системно освещаются научные подходы к сущности налогового правонарушения. Анализируется законодательство Украины, а также доктрина налогового права на предмет составных частей налогового правонарушения. Приводятся проблемные аспекты в определении налоговых правонарушений.

**Ключевые слова:** налоговое правонарушение, состав, понятия, проблемы.

The article systemic highlights different scientific approaches to legal concept of tax offenses. The author analyzes Ukrainian legislation and tax law doctrine in terms of components of a tax offense. We outline problematic aspects in determining tax offenses.

**Key words:** tax offenses, composition, concept, problem, tax responsibility.

**Актуальність теми.** Актуальність окресленої теми обумовлюється невивченістю правової природи податкового правопорушення, а також невизначеністю взаємозв'язку податкових правопорушень із «порушенням законів із питань оподаткування». Проблема поглиблюється непослідовністю українського законодавця в правовому оформленні та закріпленні інституту податкової відповідальності. Доктрина податкового права є порівняно новою, оскільки концепція податкового права була закріплена 02.12.2010 в Податковому кодексі України. Наявні наукові підходи щодо сутності поняття «податкове правопорушення», а також щодо питання складових частин податкового правопорушення дають нам можливість стверджувати, що в доктрині все ще немає виробленої та загальновизнаної концептуальної моделі податкової відповідальності. З огляду на це, а також виходячи з того, що сьогодні в стінах Верховної Ради України активно обговорюються різні законопроекти щодо внесення змін до Податкового кодексу України, актуальність даного дослідження підсилюється.

Питання податкових правопорушень були предметом наукових досліджень таких відомих представників податкового права, як Т.В. Архипенко, В.С. Белих, Д.В. Вінницький, Л.К. Воронова, Р.А. Гаврилюк, Д.О. Гетманцев, П.М. Годме, Е.С. Дмитренко, М.П. Кучерявенко, В.К. Колпачков, Н.Ю. Онищук, Р.В. Макаручук, С.Г. Пепеляев, Ю.М. Старилов, Я.С. Толкачев та інші.

**Виклад основного матеріалу.** Станом на сьогодні, у доктрині невизначеним є питання стосовно того, якою є відповідальність суб'єктів податкового права за вчинення податкових правопорушень – адміністративною чи податковою. Очевидним є те, що законодавець формально «розділив» ці два види відповідальності, оскільки ряд податкових

правопорушень закріплені в Податковому кодексі України (ст. ст. 117–128). Одночасно в главі 12 Кодексу України «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницької діяльності» закріплено ряд податкових правопорушень, за які настає адміністративна відповідальність. Таким чином, закріплення податкових правопорушень у Податковому кодексі України, а не в Кодексі України про адміністративні правопорушення, закономірно викликало ряд дискусій у науці не тільки податкового права, але й адміністративного.

Керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, включаючи установи банків, громадяни, в тому числі суб'єкти підприємницької діяльності, в разі порушення норм податкового права можуть бути притягнуті до адміністративної відповідальності. Адміністративна відповідальність є засобами адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, які містять осудження винного та його діяння і передбачають негативні наслідки для правопорушника [9, с. 214]. Однак не зрозуміло, яке місце посідає відповідальність за податкові правопорушення, які визначені Податковим кодексом України. Як вбачається, в даному випадку з юридичної точки зору, неправильним буде вести мову, що настає адміністративна відповідальність за правопорушення, які визначені Податковим кодексом України.

Д.В. Вінницький та В.С. Белих вважають, що податкове правопорушення – це діяння, тобто волевільний акт людини чи організації в умовах конкретної обстановки, спрямований на досягнення певного негативного результату [2, с. 178]. С.Г. Пепеляев, ведучи мову про порушення законодавства про доходи та збори, розуміє під ним протиправне винне діяння (бездіяльність), яким не виконують-

ся або неналежним чином виконуються обов'язки, порушуються права та законні інтереси учасників податкових правовідносин, і за яке встановлено юридичну відповідальність [7, с. 235].

М.П. Кучерявенко під податковим правопорушенням розуміє протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням чи неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність [10, с. 118]. П.М. Годме вказує, що податкове правопорушення є прямим навмисним або ненавмисним порушенням податкового закону [3, с. 407]. Варто відзначити, що ідеї існування податкових правопорушень та самостійної податкової відповідальності мають місце також у роботах О.О. Гогіна, С.Є. Батирова, М.В. Карасьової, Ю.О. Крохіної, Д.А. Лининського та інших.

Суспільна небезпечність податкових правопорушень, як стверджує Т.В. Архипенко, проявляється у посяганні на публічно-правовий обов'язок усіх громадян сплачувати законно встановлені податки та збори. У цьому обов'язку втілюється інтерес усіх членів суспільства, що закріплюється в нормах податкового права. Обґрунтовується дана позиція тим, що справляння податків є первинною ланкою в системі мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання публічних фондів коштів, тому недостатні надходження до бюджету спричинять неефективне виконання або невиконання державою власних функцій, що в подальшому в цілому впливає на національну безпеку [1, с. 16].

Легальне визначення поняття «податкове правопорушення» визначено в ст. 109.1 Податкового кодексу України, де закріплено, що 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 покладений на контролюючі органи. Буквальний аналіз дає нам можливість виокремити такі ознаки податкового правопорушення: 1) діяння у формі дії або бездіяльності; 2) протиправний характер; 3) наявність спеціального суб'єкта; 4) протиправні наслідки такого діяння; 5) наявність відповідальності за такі дії.

Д.О. Гетманцев, Р.В. Макарчук та Я.С. Толкачов у своїй спільній монографії доходять висновку, що в доктрині податкового права існують різні підходи до класифікації складів правопорушень. Особливе значення для кваліфікації має поділ складів правопорушень на основні, кваліфіковані та привілейовані. Саме диспозиція норми щодо основного складу правопорушення передбачає той варіант поведінки, який визначається законодавцем, як різновид суспільно шкідливої і такої, за яку передбачена юридична відповідальність. Кваліфікований склад правопорушення встановлює відповідальність за

більш небезпечні прояви поведінки, що передбачена основним складом: вчинення діяння повторно, з певними кваліфікуючими особливостями, у змові з іншими особами тощо. Привілейований склад, у свою чергу, вказує на обставини, які характеризують правопорушення як таке, що має нижчий рівень суспільної шкідливості, порівняно з основним складом [14, с. 534–535].

Склад податкового правопорушення – це умови, закріплені в законі, при недотриманні яких у сукупності діяння учасника податкових правовідносин оцінюється як порушення, що тягне за собою санкції [7, с. 237]. В.К. Колпаков зазначає, що це сукупність виділених законодавцем ознак, які є типовими, необхідними і водночас достатніми для притягнення особи до юридичної відповідальності [4, с. 43].

У контексті окреслення складу податкового правопорушення ключовим вважаємо висновок Н.Ю. Онишук, яка підкреслює, що ст. 109.1 Податкового кодексу України є загальною родовою конструкцією, що визначає основні елементи складу податкового правопорушення. Конкретні склади податкових правопорушень чітко визначені у статтях 117–128 Податкового кодексу України. Такий перелік повинен мати вичерпний характер [8, с. 193].

Загально визнаним у доктрині податкового права є науковий підхід, що склад податкового правопорушення утворюють об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона. Дана конструкція є класичною для кримінальних злочинів та адміністративних проступків.

Об'єктом правопорушення виступають ті суспільні відносини, на які спрямоване діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. У сфері податкового регулювання такими відносинами є відносини, що встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку в широкому розумінні. Фактично об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [11, с. 646].

Об'єктивна сторона правопорушення вказує на його вираження зовні, вона включає ті елементи протиправної поведінки, які характеризують його, як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. За своєю сутністю об'єктивна сторона правопорушення – це зовнішній акт людської поведінки, що має просторово-часові характеристики. Об'єктивна сторона правопорушення утворюється з сукупності визначених у нормі права ознак як обов'язкових (діяння, з певними – наслідки та причинний зв'язок), так і факультативних (час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення). Додаткові ознаки набувають правового значення лише у випадку прямої вказівки у нормі права [13, с. 285].

Суб'єктами податкових правопорушень Податковий кодекс України у ст. 110.1 визначає платників податків, податкових агентів та/або їх посадових

осіб, які несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Принагідним буде додати, що Н.Ю. Онищук пише, що у визначенні податкового правопорушення (ст. 109 Податкового кодексу України) серед суб'єктів податкового правопорушення називаються також посадові особи контролюючих органів. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України контролюючими органами є: а) органи державної податкової служби; б) митні органи. Якщо розглянути всі склади податкових правопорушень, передбачені статтями 117–128 Податкового кодексу України, можна побачити, що серед них немає жодного, суб'єктом якого виступала б посадова особа контролюючого органу. Навряд чи можна говорити про податковий характер відносин при виконанні чи невиконанні своїх обов'язків посадовими особами податкових органів, і тим паче презюмувати фінансову відповідальність таких осіб за відсутності формально закріплених складів податкових правопорушень. Відповідно до ст. 21 Податкового кодексу України за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом [8, с. 195–196]. Окреслена прогалина є черговим недоліком законодавчої техніки, яка потребує свого вирішення. Так, ми вважаємо, що контролюючі органи повинні нести відповідальність за невиконання або неналежне виконання своїх посадових обов'язків.

Як зазначає Н.Ю. Онищук, у легальній дефініції податкового правопорушення відповідно до Податкового кодексу України взагалі відсутній такий елемент його складу, як суб'єктивна сторона. Не містять вказівки на необхідність наявності суб'єктивної сторони і конкретні склади податкових правопорушень, передбачені ст. ст. 117–128 Податкового кодексу України [8, с. 197]. На думку Ю.М. Старилова, суб'єктивна сторона юридичних складів податкових правопорушень все ж повинна включати вину у формі умислу або необережності. Однак у ході дослідження науковець висловлює неоднозначну позицію, що по суті при податкових порушеннях можна говорити лише про ступінь активності та бажання посадових осіб організацій-платників податків у прийнятті заходів щодо запобігання порушенням. Оцінити діяльність юридичної особи з точки зору умислу або необережності не уявляється можливим [12, с. 18].

Згідно з п. 2 ст. 61 Основного Закону юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. У науково-практичному коментарі до Конституції України закріплено, що ч. 2 ст. 61 закріплює принцип індивідуалізації юридичної відповідальності правопорушника. Цей принцип знайшов своє відображення у галузевому законодавстві. Так, частина 1 ст. 65 Кримінального кодексу України передбачає, зокрема, що суд при призначенні покарання особі, винній у вчиненні злочину, враховує ступінь тяжкості вчиненого злочину, особу винного та обставини, що пом'якшують та обтяжують покарання. Згідно з ч. 2 ст. 33 Кодексу України про адміністративні правопорушення при накладенні адміністративного стягнення враховується характер вчиненого правопорушення, особа порушника, ступінь його вини, майновий стан, обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність [5, с. 312]. Виходячи з цього, О.В. Короп доходить висновку, що провідні вітчизняні науковці пов'язують принцип індивідуалізації юридичної відповідальності, насамперед, із наявністю вини у особи, яка притягується до юридичної відповідальності. Тому є належним та таким, що буде відповідати сучасному розвитку правової науки України, запровадження інституту вини як елемента складу податкового правопорушення. Таке впровадження унеможливить притягнення до відповідальності за податкові правопорушення у разі відсутності у діяннях платника податків або його представників вини [6, с. 140].

**Висновки.** Однак ми все ж критично підходимо до такої пропозиції реформування податкового законодавства. По-перше, послідовний аналіз положень Податкового кодексу України, які визначають систему податкових правопорушень (ст. ст. 117–128), дає нам можливість стверджувати, що суб'єктивна сторона суб'єктів податкового права жодним чином не впливає на кваліфікацію податкових правопорушень. Ми вважаємо це цілком справедливим та правовим підходом законодавця, оскільки питому вагу податкових правопорушень вчиняють юридичні особи, їх структурні підрозділи (відділення, філії, цехи тощо). По-друге, податкове право, по своїй правовій природі, має імперативні начала, тобто домінуючим методом є імперативний. Введення диференціації відповідальності в залежності від мотивів, мети, емоційного стану (суб'єктивної сторони) зведе нанівець інститут податкової відповідальності.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Архипенко Т.В. Понятие и сущность ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах / Т.В. Архипенко // Финансовое право. – 2004. – № 5. – С. 14–19.
2. Белых В.С. Налоговое право России. Краткий учебный курс / В.С. Белых, Д.В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2004. – 320 с.
3. Годме П.М. Финансовое право / П.М. Годме. – М., 1978. – 428 с.
4. Колпаков В.К. Адміністративна відповідальність : навч. посіб. / В.К. Колпаков. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 256 с.
5. Конституція України. Науково-практичний коментар / Редкол.: В.Я. Тацій (голова редкол.), О.В. Петришин (відп. секретар), Ю.Г. Барабаш та ін. ; Нац. акад. прав. наук України. – 2-ге вид., переробл. і допов. – Х. : Право, 2011. – 718 с.
6. Короп О.В. Вина як елемент складу податкового правопорушення // Часопис Київського університету права. – № 3. – 2013. – С. 137–140.

7. Налоговое право: учеб. пособ. / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2000. – 343 с.
8. Онищук Н.Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – № 22. – 2011. – С. 192–202.
9. Орлюк О.П. Фінансове право : навч. посіб. / О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
10. Податкове право України: навч. посіб. / за ред. М.П. Кучерявенка. – Х., 2010. – 255 с.
11. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 928 с.
12. Стариков Ю.М. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. – Воронеж: ИПФ «Воронеж», 1995. – 284 с.
13. Хачатуров Р.Л. Общая теория юридической ответственности : монография / Р.Л. Хачатуров, Д.А. Липинский. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2007. – 586 с.
14. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посіб. / Д.О. Гетманцев, Р.В. Макарчук, Я.С. Толкачов – К., 2015. – 752 с.