

УДК 347.73

М. І. Трипольськакандидат юридичних наук
Класичний приватний університет**ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ**

Статтю присвячено висвітленню податкового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства. Виявлено недоліки правового регулювання фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства. На основі результатів дослідження ознак податкового правопорушення запропоновано його наукове визначення.

Ключові слова: фінансово-правова відповідальність, податкова відповідальність, податкове правопорушення.

I. Вступ

Відповідно до ст. 111 Податкового кодексу України, “за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: 1) фінансова; 2) адміністративна; 3) кримінальна” [1]. Проте положення, які регулюють фінансово-правову відповідальність за порушення податкового законодавства, викликають багато питань. Зокрема, невизначеною є правова природа податкового правопорушення, його взаємозв'язок з поняттям “порушення законів з питань оподаткування”, яке використане в Податковому кодексі України. Деякі питання викликає й визначення податкового правопорушення, яке міститься в Податковому кодексі України.

Дослідженню податкового правопорушення у своїх працях приділяли увагу такі вчені: З. М. Будько, Д. Г. Вігдорчик, О. О. Гогін, О. В. Демін, Е. С. Дмитренко, О. В. Зимін, А. Й. Іванський, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Оніщук та ін.

Незважаючи на законодавче визначення та наявність достатньої кількості наукових праць, присвячених питанню податкового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності, воно потребує подальшого дослідження. Розкриття правової природи та визначення податкового правопорушення можливі лише на підставі наукового дослідження його ознак.

II. Постановка завдання

Метою цієї статті є дослідження податкового правопорушення як однієї з підстав фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, визначення його правової природи та основних ознак, на підставі яких може бути сформульоване його наукове визначення.

III. Результати

Частина 1 ст. 109 ПК України визначає, 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 покладено на контролюючі органи [1].

На наш погляд, це визначення не позбавлено недоліків і потребує суттєвого доопрацювання. Визначення поняття будь-якого явища повинно ґрунтуватися на дослідженні ознак, які йому притаманні. У визначенні податкового правопорушення, яке міститься у Податковому кодексі України, є всі суттєві ознаки, які йому притаманні, тому їх розгляд є важливим для формулювання наукового та уточнення законодавчого визначення податкового правопорушення.

Слід зауважити, що податкове правопорушення наділено, насамперед, загальними ознаками, які притаманні будь-якому виду правопорушень. Так, на думку О. Е. Лейста, “будь-яке правопорушення являє собою винне і протиправне діяння, шкідливе чи небезпечне для суспільних відносин” [2, с. 62].

На сьогодні немає єдності поглядів щодо того, чи наділені властивістю суспільної небезпечності правопорушення, які не містять ознак складу злочину. Це стосується й податкового правопорушення, адже, виходячи з визначення, яке наведено у ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України, не можна зробити остаточний висновок про те, чи є воно суспільно небезпечним чи шкідливим, або ж наділене обома цими властивостями.

На думку одних авторів, суспільна небезпечність властива всім правопорушенням. Деякі наголошують, що суспільна небезпечність властива лише злочинам та адміністративним правопорушенням, інші ж правопорушення (цивільно-правові, дисциплінарні тощо) наділені лише властивістю суспільної шкідли-

вості. Інші автори вважають, що суспільна небезпечність властива лише злочинам.

Встановити зв'язок суспільної небезпечності та шкідливості правопорушення, а також можливості віднесення їх до ознак податкового правопорушення можна лише шляхом розкриття змісту та сутності кожного із цих явищ. Суспільна небезпечність за своєю сутністю полягає в загрозі настання негативних для суспільства наслідків. Суспільна шкідливість властива діянню, яке спричиняє настання негативних для суспільства наслідків матеріального або нематеріального характеру.

Вдало із цього приводу зауважує А. О. Штанько: "Загроза не може ототожнюватися із самими наслідками, так само як бажане або передбачуване – з дійсністю" [3]. Тож суспільна небезпечність та суспільна шкідливість співвідносяться одна з одною як можливе й дійсне. До того ж суспільна небезпечність є явищем більш загальним, суспільна шкідливість має більш конкретний характер, адже має прив'язку до конкретних шкідливих негативних явищ.

Цікавою, на нашу думку, є позиція професора В. К. Колпакова, яка полягає в тому, що, "на відміну від шкоди (шкідливості) проступку, яка встановлюється за об'єктивними ознаками, висновок про суспільну небезпечність діяння ґрунтується на всіх суб'єктивних і об'єктивних чинниках, які утворюють теоретичну категорію "склад правопорушення" [4, с. 31]. Тобто наявність шкоди є лише фактом, який є підставою для відкриття провадження у справі, визнання діяння суспільно небезпечним можливе лише після встановлення всіх ознак складу правопорушення.

Враховуючи те, що фінансово-правова відповідальність, на відміну від інших публічних видів юридичної відповідальності, таких як кримінальна та адміністративна, має певну специфіку, яка полягає у відмінності цілей її застосування (вона зазвичай не спрямована на виховання особистості порушника, а покликана лише відновити порушений стан речей та компенсувати завдані порушенням збитки), це, на нашу думку, накладає певний відбиток і на властивості підстав її застосування. Виходячи із цього, податкове правопорушення обов'язково має бути суспільно шкідливим, а отже, залишати відповідні негативні наслідки.

А. О. Штанько визначає суспільну шкідливість як шкоду, що завдається або може бути завдана правопорушенням окремим особам, державі, суспільству, яка вимірюється в кількісному та (або) якісному співвідношенні й виражається в майнових, немайнових та інших наслідках, у результаті чого порушується унормований стан соціальних зв'язків у суспільстві [5, с. 12]. Відповідно до ч. 1 ст. 109 Податкового ко-

дексу України, податкові правопорушення – це діяння, які призводять до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених зазначеним кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Отже, для того, щоб діяння можна було кваліфікувати як податкове правопорушення, необхідні наслідки у вигляді порушення податкової дисципліни, які виражаються, як у матеріальному, так і в нематеріальному вигляді, або має бути загроза настання матеріальних наслідків.

Розрізняють юридичний та матеріальний аспекти суспільної шкідливості діяння суб'єктів фінансового права. Юридичний аспект виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків або перешкоджанню їх виконання, а матеріальний – у заподіянні суб'єктом фінансового права матеріальної шкоди [6, с. 34].

Таким чином, суспільна шкідливість податкового правопорушення виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків або перешкоджанні їх виконанню, а також полягає в здатності загрожувати спричиненням суспільно шкідливих наслідків або в завданні цих суспільно шкідливих наслідків об'єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони.

Наступною ознакою, яка характеризує податкове правопорушення, є протиправність. Ця ознака є загальною для всіх видів правопорушень, адже діяння можна вважати правопорушенням, якщо воно порушує норми права, що містять юридичні обов'язки та заборони [7, с. 35]. Виходячи зі змісту ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України, податковим правопорушенням є діяння, яке порушує вимоги Податкового кодексу України та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. На нашу думку, все це можна об'єднати поняттям "податкове законодавство". Отже, податковим правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, яке загрожує настанню або спричиняє суспільно шкідливі наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише те діяння, яке порушує норми податкового законодавства, що встановлюють податкові обов'язки та заборони.

Важливою умовою розкриття змісту протиправності податкового правопорушення є встановлення того, що слід розуміти під податковим законодавством.

У науці склалося неоднозначне розуміння поняття "законодавство". Основні підходи до його визначення зводяться до звуження чи розширення його змісту. Так, під поняттям "законодавство" зазвичай розуміють:

1) систему законів України, що формується Верховною Радою України як єдиним органом законодавчої влади. До цієї категорії

також належать міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України шляхом прийняття закону про ратифікацію відповідного договору (ст. 9 Конституції України);

2) в широкому значенні – систему законів та інших нормативних актів, що приймаються Верховною Радою України та вищими органами виконавчої влади, – постанови Верховної Ради, укази Президента України, постанови і декрети Кабінету Міністрів України. Ці акти розвивають, конкретизують відповідні закони і не мають їм суперечити. Юридична сила таких нормативних актів визначається компетенцією державного органу, який приймає відповідні акти;

3) у найширшому значенні – система законів і постанов Верховної Ради України, указів Президента України, постанов, декретів і розпоряджень Кабінету Міністрів України, а також нормативних актів міністерств і відомств, місцевих рад та місцевих державних адміністрацій [8].

Що стосується податкового законодавства, то, виходячи зі змісту ч. 1 ст. 3 Податкового кодексу України, його слід розуміти саме в широкому значенні, адже, відповідно до цієї статті, воно складається з Конституції України; Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і які регулюють питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

Традиційно у вітчизняній науці винність визнають однією з головних ознак правопорушення, без наявності якої особа, яка вчинила діяння, яке містить об'єктивні ознаки складу правопорушення, не може бути притягнута до юридичної відповідальності. Виходячи зі змісту ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України, вина не визначається як обов'язкова ознака складу податкового правопорушення. Проте деякі статті Податкового кодексу України все ж такі містять вказівку на вину певних суб'єктів податкових правовідносин або передбачають звільнення особи від відповідальності за її відсутності. Наприклад, відповідно до п. 129.6 ст. 129 Податкового кодексу України, за порушення строку зарахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів або

державних цільових фондів з вини банку такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати та штрафні санкції, а також несе відповідальність, встановлену Податковим кодексом. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне сплачування або перерахування не у повному обсязі податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Відповідно до п. 49.6 ст. 49 Податкового кодексу України, у разі втрати або зіпсування поштового відправлення чи затримки його вручення органу державної податкової служби з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону.

Зміст зазначених статей Податкового кодексу України свідчить про те, що інститут вини в ньому не знайшов такого чіткого відображення, як це має місце в кримінальному чи адміністративному законодавстві, проте робити висновок про його відсутність у податковому законодавстві також передчасно, враховуючи вказівки на обов'язковість встановлення вини певних суб'єктів податкових правовідносин для застосування заходів фінансово-правової відповідальності. Враховуючи це, на наш погляд, ознака винності податкового правопорушення має бути визнана обов'язковою, а сам інститут вини в податковому праві потребує додаткового дослідження з метою розроблення більш досконалої моделі його закріплення в податковому законодавстві.

Ще однією ознакою податкового правопорушення є те, що воно має зовнішню форму виразу, тобто вчиняється у формі діяння (дії або бездіяльності). Дія є активною формою податкового правопорушення й виражається у вчиненні тих дій, від яких відповідно до чинного податкового законодавства слід було утриматися. Говорити ж про бездіяльність можна в тому випадку, коли на порушника покладається обов'язок здійснити певні дії, а він від них утримується. Існують випадки, коли одне й те саме податкове правопорушення може вчинятися як у формі дії, так і у формі бездіяльності.

Останньою, не менш важливою, ознакою податкового правопорушення є караність. Зазвичай у юридичній науці діяння може бути визнане правопорушенням лише у тому випадку, якщо за його вчинення законодавством встановлена юридична відповідальність. Без наявності відповідальності визначення діяння правопорушенням втрачає будь-який сенс і перетворюється на просту констатацію факту. Стосовно податкового правопорушення ця ознака полягає в тому, що для визнання суспільно шкідливого, протиправного, винного діяння податковим правопорушенням необхідно, щоб за його вчи-

нення податковим законодавством було передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності. Відповідно до ч. 2 ст. 111 Податкового кодексу України, фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Отже, діяння, які підпадають під ознаки складу податкового правопорушення, є караними.

Аналіз наведених положень дає можливість сформулювати такі ознаки податкового правопорушення:

- податкове правопорушення є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, адже, враховуючи його фінансово-правову природу, воно є різновидом фінансового правопорушення;
- податковим правопорушенням властива суспільна шкідливість, яка виражається в порушенні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків або перешкоджанні їх виконання, а також полягає в здатності загрожувати спричиненням суспільно шкідливих наслідків або завданні цих суспільно шкідливих наслідків об'єктам фінансово-правової (податково-правової) охорони;
- податковим правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, яке загрожує настанню або спричиняє суспільно шкідливі наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише те діяння, яке порушує норми податкового законодавства, що встановлюють податкові обов'язки та заборони;
- податковим правопорушенням має визнаватися лише винне діяння, проте, враховуючи невизначеність на сьогодні обов'язкового характеру вини у податковому законодавстві, це питання потребує детального наукового дослідження для формулювання моделі вини, яка буде придатною для її подальшого закріплення в податковому законодавстві;
- податкове правопорушення завжди має зовнішню форму виразу та вчиняється у формі діяння (дії або бездіяльності);
- діяння, які підпадають під усі ознаки складу податкового правопорушення, є караними, а отже, за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності.

Враховуючи всі вищенаведені ознаки податкового правопорушення, видається можливим сформулювати таке його визначення. Податковим правопорушенням є суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення

якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

IV. Висновки

Податковим правопорушенням властиві такі ознаки: є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства; їм властива суспільна шкідливість, протиправність, винність; вчиняються у формі діяння (дії або бездіяльності); є караними (за їх вчинення в податковому законодавстві передбачені заходи фінансово-правової відповідальності). Виходячи із цього, податковим правопорушенням є суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – Ст. 229–230 (4979–4980).
2. Лейст О. Э. Санкции в советском праве / О. Э. Лейст. – Москва : Государственное издательство “Юридической литературы”, 1962. – 238 с.
3. Штанько А. О. Теоретико-правові аспекти суспільної небезпеки і соціальної шкідливості правопорушення: критерії розмежування / А. О. Штанько // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2009. – Вип. 44.
4. Колпаков В. К. Адміністративна відповідальність (адміністративно-деліктне право) : навч. посіб. / В. К. Колпаков. – Київ : Юрінком Інтер, 2008. – 256 с.
5. Штанько А. О. Правопорушення як вид правової поведінки : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / А. О. Штанько ; Київ. нац. ун-т внутр. справ. – Київ, 2009. – 22 с.
6. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність та фінансово-правовий примус / А. Й. Іванський // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2010. – № 4. – С. 157–166.
7. Дмитренко Е. С. Поняття та ознаки правопорушення, вчиненого суб'єктом фінансового права / Е. С. Дмитренко // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2005. – № 8 (46). – С. 33–39.
8. Сущенко В. Тлумачення терміну “законодавство” Конституційним судом України [Електронний ресурс] / В. Сущенко // Юридичний журнал. – 2003. – № 512. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=221>.

Стаття надійшла до редакції 06.01.2015.

Трипольская М. И. Налоговое правонарушение как основание финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства

Статья посвящена исследованию налогового правонарушения как основания финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства. Выявлены несовершенства правового регулирования финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства. Рассмотрены основания финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства, одним из которых является налоговое правонарушение. На основании исследования признаков налогового правонарушения предложено его научное определение.

Ключевые слова: финансово-правовая ответственность, налоговая ответственность, налоговое правонарушение.

Tripolskaya M. Tax Offence as Base of Financial Responsibility for Violation of Tax Legislation

Article deals with the problem of tax offence as base of financial responsibility for violation of tax legislation. The author reveals the imperfections of the legal regulation of the financial responsibility for the violation of tax legislation. On the authors opinion in Tax Code of Ukraine must be fixed the definition of financial responsibility for violation of tax legislation. The concepts of the violation of the tax legislation and tax offense must be separated in the Tax Code of Ukraine.

The violations of tax legislation include a wide range of offenses, which include crimes, administrative and financial violations. Tax offenses, including their financial and legal nature, as well as fiscal, monetary, banking is a form of financial wrongdoing, and therefore is the basis of financial and legal responsibility for tax offences. Tax offenses inherent in following features: the main reason is the financial and legal responsibility for violation of tax legislation; They are characterized by social harm, unlawfulness, guilt; committed in the form of actions (or inaction); is punishable (for their commitment to the tax legislation provides for measures of financial and legal responsibility).

The base of financial responsibility for the violation of tax legislation has been considered by author. On the basis of the study of measurements of the tax offense the scientific definition of tax offence has been made by author.

Key words: financial responsibility, tax responsibility, tax offence.