

**ОСОБЛИВОСТІ ЗАКРІПЛЕННЯ СУБ'ЄКТИВНОЇ СТОРОНИ
ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ УКРАЇНИ**

У статті досліджено особливості суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення. Визначено, що відповідно до податкового законодавства України вина виключається з обов'язкових ознак складу податкового правопорушення, що порушує принципи справедливості та індивідуалізації фінансово-правової відповідальності.

Ключові слова: податкове правопорушення, фінансово-правова відповідальність, склад податкового правопорушення.

I. Вступ

Донедавна у вітчизняній юридичній науці питання відокремлення фінансово-правової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності мало дискусійний характер. З набуттям чинності новим Податковим кодексом України фінансово-правова відповідальність перейшла з наукової категорії в категорію законодавчо закріпленого явища. Відокремлення певного виду юридичної відповідальності як самостійного завжди супроводжується визначенням підстав його застосування, проте визначення поняття податкового правопорушення, наведене в Податковому кодексі України, викликає більше питань, а не вирішує існуючі проблеми правового регулювання фінансово-правової відповідальності. Однією з таких проблем, яка останнім часом набуває все більшої актуальності, є особливості закріплення ознак суб'єктивної сторони податкового правопорушення в податковому законодавстві.

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.І. Іванський, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Оніщук та ін.

Проблему закріплення ознак суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення у податковому законодавстві України у своїх працях порушували: З.М. Будько, Д.М. Лук'янець, Н.Ю. Оніщук. Комплексному дослідженню інституту вини в податковому праві присвячена монографія російського вченого І.С. Іванова. У вітчизняній же науці фінансового права питанню суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення не приділено достатньої уваги.

II. Постановка завдання

Мета статті полягає у визначенні особливостей закріплення ознак суб'єктивної

сторони складу податкового правопорушення в податковому законодавстві.

III. Результати

Обов'язковим елементом складу будь-якого правопорушення є суб'єктивна сторона. Проте на сьогодні в юридичній науці немає єдності поглядів щодо визначення суб'єктивної сторони правопорушення. А.Б. Венгеров зазначає, що суб'єктивна сторона правопорушення характеризується виною – психічним ставленням особи до свого діяння [1, с. 539]. О.Ф. Скакун тлумачить суб'єктивну сторону правопорушення як сукупність ознак, що визначають психічне ставлення особи до свого діяння та його наслідків [2, с. 461]. На наш погляд, найбільш вдалим є визначення суб'єктивної сторони правопорушення, запропоноване Р.Л. Хачатуровим та Д.А. Ліпінським. На думку вчених, суб'єктивна сторона правопорушення – це внутрішня характеристика правопорушення, яка включає вину, мотив, емоційний стан, які відбуваються в межах волі й свідомості особи. Це теоретична конструкція, яка виводиться зі змісту правової норми, що передбачає юридичну відповідальність, характеризує внутрішню сторону правопорушення й полягає в системі визначених у правовій нормі ознак [3, с. 289]. На наш погляд, суб'єктивну сторону правопорушення можна визначити як наукову конструкцію, яка складається із системи нормативно визначених ознак, які характеризують правопорушення з внутрішньої сторони.

Суб'єктивна сторона правопорушення розкриває внутрішнє ставлення особи до суспільно шкідливого протиправного діяння та до його наслідків. На відміну від таких елементів складу правопорушення, як об'єкт та об'єктивна сторона, які дають змогу розкрити зовнішній бік правопорушення, суб'єктивна сторона розкриває внутрішній його бік, що має дуже важливе значення для забезпечення реалізації принципів справедливості та індивідуалізації юридичної відповідальності.

Основною ознакою суб'єктивної сторони будь-якого правопорушення є вина, яка в юридичній науці зазвичай визнається як психічне ставлення особи до вчиненого нею суспільно шкідливого протиправного діяння та його наслідків, виражене у формі умислу або необережності. Мотив та мета правопорушення зазвичай належать до факультативних ознак суб'єктивної сторони складу правопорушення.

Наявність вини традиційно визнають центральною ознакою суб'єктивної сторони правопорушення та основною умовою настання відповідальності для особи, яка вчинила правопорушення. З'ясуємо, чи знайшло це положення відтворення у вітчизняному податковому законодавстві.

Так, у ст. 109 Податкового кодексу України податкове правопорушення визначено як 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. Виходячи із цього визначення, вина виключається з обов'язкових ознак складу податкового правопорушення, що за відсутності закріплення інших ознак суб'єктивної сторони податкового правопорушення повністю її виключає зі складу податкового правопорушення.

Слушним, на наш погляд, є зауваження із цього приводу Д.М. Лук'янца, який зазначає, що вина є ключовим елементом суб'єктивної сторони податкового правопорушення, але жодного положення про вину особи, що притягується до фінансової відповідальності, у Податковому кодексі немає. Такий стан справ дає всі підстави стверджувати, що притягнення до фінансової відповідальності здійснюється на підставах об'єктивного ставлення у вину, без урахування будь-яких обставин вчинення правопорушення, а також причин та умов, що призвели до вчинення такого правопорушення [4]. Подібні критичні зауваження щодо відсутності в законодавчому визначенні податкового правопорушення ознаки вини висловлюють З.М. Будько [5, с. 144], Н.Ю. Оніщук [6, с. 507].

Проте в низці статей Податкового кодексу України все ж таки є вказівки на вину певних суб'єктів податкових правовідносин. 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 іншу відпові-

дальність, встановлену Податковим кодексом. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне перерахування або 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.

Така позиція законодавця є неоднозначною. З одного боку, винність не визначено обов'язковою ознакою податкового правопорушення, з другого – зміст деяких положень вказує на звільнення платників податків від відповідальності в разі наявності вини інших суб'єктів податкових правовідносин у вчиненні податкового правопорушення. Проте, визначення, подане в ст. 109 Податкового кодексу, є загальною нормою, яка виключає ознаку вини з переліку обов'язкових ознак складу податкового правопорушення, що за загальним рахунком повністю виключає суб'єктивну сторону зі складу податкового правопорушення.

Слід погодитися з О.В. Зимінім з приводу того, що суб'єктивна сторона податкового правопорушення має важливе значення, адже вона дає змогу відмежувати протиправне діяння від правомірної поведінки, а також розмежувати схожі за ознаками об'єктивної сторони складу податкових правопорушень [7, с. 127]. До того ж, виключення суб'єктивної сторони зі складу податкового правопорушення призводить до порушення принципів справедливості та індивідуалізації фінансово-правової відповідальності.

Звернемося до наукових визначень податкового правопорушення, запропонованих вітчизняними авторами. У навчальному посібнику "Податкове право", випущеному у 2012 р., за авторством О.М. Бандурки, В.Д. Понікарова, С.М. Попова, податкове правопорушення визначено як протиправне (передбачене Податковим кодексом України), винне діяння (дія або бездіяльність) деліктоздатною особи, пов'язане з невиконанням податкового законодавства або неналежним виконанням забор'язань, за яких чинним законодавством встановлена юридична відповідальність [8, с. 150]. Ознаку вини у визначенні податкового правопорушення використовують і М.П. Кучерявенко [9, с. 315], Е.С. Дмитренко [10, с. 318].

Податкове правопорушення є різновидом фінансового правопорушення, яке не знайшло свого законодавчого визначення, проте, в науці фінансового права більшість авторів визначає його як винне діяння [11, с. 184; 12, с. 81; 13, с. 19].

Виходячи із цього, види фінансового правопорушення, до яких належить податкове правопорушення, також повинні бути наділені ознакою винності, проте законодавче визначення податкового правопорушення свідчить про протилежне. Чи є це свідомим виключенням елементу суб'єктивної сторони зі складу податкового правопорушення, або ж це недолік законодавчої техніки, з'ясувати це достовірно не видається можливим. Проте можна припустити, чому саме законодавець не включив ознаку вини у визначення податкового правопорушення.

На наш погляд, подібна ситуація є недоліком законодавчої техніки, який став наслідком недосконалого закріплення інституту фінансово-правової відповідальності в Податковому кодексі України. По-перше, сам термін "податкове правопорушення", крім ст. 109, де міститься його визначення, більше не згадується в Податковому кодексі України. Визначення податкового правопорушення не конкретизує, заходи якого виду юридичної відповідальності застосовуються за його вчинення. Натомість, ст. 111 Податкового кодексу України визначає, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи, застосовуються фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність. Як саме співвідносяться між собою "податкове правопорушення" та "порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи", також у кодексі не визначено.

На наш погляд, законодавець безпідставно ототожнив ці поняття, вмістивши у зміст терміна "податкове правопорушення" усі види правопорушень, які є підставами відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи. Це і злочини, і адміністративні правопорушення, і фінансові правопорушення. Таким же чином тлумачиться зміст податкового правопорушення й у деяких останніх наукових та навчальних виданнях. Так, деякі автори зазначають, що податкові правопорушення поділяються на податкові злочини та проступки [8, с. 152]. Підтвердженням вкладення розширеного змісту в термін "податкове правопорушення" є й визначення у ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України серед суб'єктів податкового правопорушення й посадових осіб контролюючих органів. Посадові особи контролюючих органів не є суб'єктами фінансового правопорушення, і до них не можуть бути застосовані заходи фінансово-правової відповідальності, тож суб'єктом податкового правопорушення в

контексті підстави фінансово-правової відповідальності вони також бути не можуть.

Сам термін "податкове правопорушення" застосовується лише у ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України, в інших статтях, зокрема в ч. 2 тієї самої статті, застосовується або "порушення", або "порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи". Виходячи із цього, навіщо взагалі було вводити поняття "податкове правопорушення", залишається незрозумілим.

При цьому цілком зрозумілим є те, що такі види юридичної відповідальності, як кримінальна та адміністративна, мають власні підстави застосування, і введення нових юридичних конструкцій, що об'єднують у собі підстави декількох видів юридичної відповідальності єдиним об'єктом впливу, не є правильним кроком. До того ж, Податковий кодекс України передбачає застосування лише заходів фінансово-правової відповідальності, що зумовлює необхідність більш чіткого закріплення їх підстав, якими і є податкові правопорушення.

При визначенні податкового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності потребує закріплення ознака винності. Слід зазначити, що російське податкове законодавство є більш прогресивним у цьому питанні. У ст. 106 Податкового кодексу РФ податкове правопорушення визначено як вчинене винно-протиправне (у порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія або бездіяльність) платника податків, податкового агента або інших осіб, за яке кодексом встановлена відповідальність. Частиною 1 ст. 108 Податкового кодексу РФ встановлено, що особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, поки її винність не буде доведена в передбаченому федеральним законом порядку. Особа, яка притягається до відповідальності, не зобов'язана доводити свою невинуватість у вчиненні податкового правопорушення. Обов'язок щодо доведення обставин, що свідчать про факт податкового правопорушення і винність особи в його вчиненні, покладається на податкові органи. Непереборні сумніви у винуватості особи, яка притягається до відповідальності, тлумачаться на користь цієї особи [14]. У статті 110 визначено форми вини, а в ст. 111 – обставини, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення.

Виходячи із цього, очевидно, що в Російській Федерації діє презумпція невинуватості платників податків, сформований механізм визначення вини особи, що вчинила податкове правопорушення, враховані підстави, за яких особа не може бути визнана винною у вчиненні податкового правопорушення. Усі ці

фактори сприяють підтриманню принципу справедливості фінансово-правової відповідальності та індивідуалізації її заходів.

IV. Висновки

На наш погляд, деякі положення російського податкового законодавства можна врахувати при вдосконаленні вітчизняного податкового законодавства. Потребує нормативного закріплення головна ознака суб'єктивної сторони його складу – вина, адже за її відсутності, як і інших факультативних ознак, суб'єктивна сторона повністю виключається зі складу податкового правопорушення, що, на наш погляд, не є припустимим для складів правопорушень публічного права, адже через це порушуються найважливіші принципи – справедливості та індивідуалізації юридичної відповідальності. Проте, будь-які зміни законодавства повинні відбуватися на підставі глибоких наукових досліджень явища, яке потребує законодавчого запровадження. Виходячи із цього, проблема вини в податковому праві потребує додаткового дослідження.

Список використаної літератури

1. Венгеров А.Б. Теория государства и права / А.Б. Венгеров. – М.: Омега – Л, 2006. – 608 с.
2. Скакун О.Ф. Теория держави і права: підручник / О.Ф. Скакун. – 2-ге вид. – К.: Алерта: КНТ: ЦУЛ, 2010. – 520 с.
3. Хачатуров Р.Л. Общая теория юридической ответственности: монография / Р.Л. Хачатуров, Д.А. Липинский. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. – 950 с.
4. Лук'янець Д.М. Фінансова відповідальність за податковим кодексом України: недоліки правового регулювання [Електронний ресурс] / Д.М. Лук'янець // Правовий вісник Української академії банківської справи. – 2012. – № 1 (6). – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Pvuabs/2012_1/06_03_01.pdf.
5. Будько З.М. Презумпція невинуватості в податковому праві / З.М. Будько // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 141–148.
6. Оніщук Н.Ю. Принципи податкової відповідальності / Н.Ю. Оніщук // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 505–509.
7. Зимин А.В. Налоговая ответственность российских организаций: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / А.В. Зимин; Санкт-Петербургский гос. ун-т. – СПб., 2002. – 187 с.
8. Бандурка О.М. Податкове право: навч. посіб. / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
9. Кучерявенко М.П. Основи податкового права: навч. посіб. / М.П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2001. – 304 с.
10. Дмитренко Е.С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія / Е.С. Дмитренко. – К.: Юрінком Інтер, 2009. – 592 с.
11. Финансовое право Российской Федерации: учебник / отв. ред. М.В. Карасева. – М.: Юристъ, 2004. – 576 с.
12. Сердюкова Н.В. Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству: становление и развитие: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Н.В. Сердюкова; Томский гос. ун-т. – Томск, 2003. – 203 с.
13. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / А.Й. Іванський; Одеська нац. юрид. академія. – О., 2009. – 43 с.
14. Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.

Стаття надійшла до редакції 05.04.2014

Трипольская М.И. Особенности закрепления субъективной стороны налогового правонарушения в Налоговом кодексе Украины

В статье исследуются особенности субъективной стороны состава налогового правонарушения. Определено, что, в соответствии с налоговым законодательством, вина исключается из обязательных признаков состава налогового правонарушения, что нарушает принципы справедливости и индивидуализации финансово-правовой ответственности. Предлагается учесть опыт налогового законодательства Российской Федерации.

Ключевые слова: налоговое правонарушение, финансово-правовая ответственность, состав налогового правонарушения.

Tripolskaya M. The features of regulation the subjective side of tax offence in the Tax code of Ukraine

The article deals with specific features of the subjective side of the tax offence. It was determined that, in accordance with the tax legislation, guilt excluded from the subjective characteristics of a tax offence that violates the principles of fairness and individualization of financial responsibility.

The subjective side of the offense reveals the inner attitude of people in socially harmful to the wrongful act and its consequences. The main feature of the subjective side of any offense is a guilt

that is in legal science generally recognized as a mental attitude of a person committed to her socially harmful wrongful act and its consequences, expressed in the form of intent or negligence.

The guilt traditionally is central feature of the subjective side of the offense and the basic condition of liability to the person who committed the offense.

The Tax code of Ukraine doesn't contains provisions about guilt as subjective characteristics of tax offence.

Some provisions of Russian tax legislation can be taken into account for improvement Ukrainian tax legislation. Requires regulatory consolidation main feature of the subjective side of his stuff – guilt, because in its absence, as well as other optional features, the subjective side is completely excluded from the tax offenses, in our opinion, is not acceptable for public law offenses because through it violates important principles – justice and individualized legal liability. However, any changes in legislation should take place on the basis of deep research phenomenon, which requires legislative enactment.

Key words: *tax offense, financial responsibility, the composition of the tax offence*