

О. Л. Олешко

адвокат

Юридичної компанії «Олешко & Скрипка»

ОБ'ЄКТИВНА СТОРОНА ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

У статті досліджено проблеми характеристики об'єктивних ознак податкових правопорушень. Висвітлюються наукові підходи щодо сутності та ознак податкового правопорушення. Аналізується законодавство України, а також доктрина податкового права щодо елементів складу податкового правопорушення. Наводяться проблемні аспекти у визначенні податкових правопорушень та їх об'єктивних ознак.

Наголошено на тому, що складу податкового правопорушення притаманні наявність таких обов'язкових елементів як об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона. А також додаткових (факультативних елементів, зокрема: предмет правопорушення та час його вчинення. Такі ж ознаки, як місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення при застосуванні податкової відповідальності (на відміну від відповідальності за вчинення адміністративного проступку або ж кримінального правопорушення), не враховуються.

У процесі дослідження визначено, що відповідно до найпоширенішої концепції стосовно визначення об'єкта правопорушення, таким об'єктом виступають певні суспільні відносини, тобто ті блага, цінності та правові відносини, що охороняються законом. У науці ж податкового права такими відносинами визнаються відносини, які встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку в широкому розумінні (фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів).

Досліджено, на прикладах правових норм, передбачених Главою XI другого Розділу Податкового кодексу України (статті 116–128-1) такі ознаки податкових правопорушень, як протиправне діяння (дія чи бездіяльність), шкідливі наслідки, причиновий зв'язок. Зроблено висновок про те, що при формулюванні законодавцем деяких з цих норм простежується певна термінологічна неузгодженість, що не сприяє законності та ефективності правозастосування.

Ключові слова: податкове правопорушення, фінансова відповідальність, склад правопорушення, об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона.

Постановка проблеми. Згідно зі ст. 42 Конституції України кожен має право займатися підприємницькою (господарською) діяльністю, яка не заборонена законом. А, відповідно до ч. 1 ст. 67 Основного закону, кожна особа зобов'язана сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом [1]. Тож кожен суб'єкт господарювання (платник податків) наділений не тільки правами але й певним колом обов'язків перед державою та суспільством, невиконання яких, відповідно, тягне за собою відповідальність.

В Україні за порушення законодавства у сфері оподаткування застосовуються наступні види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна. Відповідальність за порушення законодавства у сфері

оподаткування передбачена Главою XI другого Розділу Податкового кодексу України (далі – ПК України). Статтями 116–128-1 ПК України чітко визначено конкретні склади податкових правопорушень за вчинення яких настає фінансова відповідальність. Цей перелік має вичерпний характер. А згідно зі ст. 111 ПК України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [2].

Проблеми визначення ознак податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення були предметом досліджень багатьох відомих науковців у сфері фінансового права, зокрема таких як Т. В. Архипенко, О. М. Бандурка, В. С. Белих, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, Р. А. Гаврилюк, Д. О. Гетманцев, О. П. Геть-

манець, Е. С. Дмитренко, М. П. Кучерявенко, В. К. Колпаков, Н. Ю. Онищук, Р. В. Макарчук, С. Г. Пепеляев, О. В. Покатаєва, Ю. М. Стариков, Я. С. Толкачов та інших. Однак дана проблематика не втрачає своєї актуальності. Особливо це стосується питань щодо складу таких правопорушень.

Мета статті. Надати характеристику об'єктивної сторони податкового правопорушення як одному з елементів його складу.

Виклад основного матеріалу. У п. 109.1 ст. 109 ПК України наголошується на тому, що податкове правопорушення – це протиправне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, яке призвело до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [2]. У разі порушення встановлених державою норм податкового законодавства настає податкова відповідальність, яка, найчастіше, реалізується шляхом покладення на винну у вчиненому особу обов'язку сплатити додаткові грошові кошти на користь держави. Тобто застосовуються фінансові санкції – штраф чи пеня. Фінансова відповідальність встановлюється та застосовується згідно з ПК України.

Відповідальність за адміністративні правопорушення, пов'язані з питаннями оподаткування, передбачено Главою 12 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницької діяльності». Зокрема це:

- Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1);
- Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2);
- Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3);
- Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4);
- Порушення порядку оприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності (ст. 163-16);
- Порушення порядку справляння та сплати туристичного збору (ст. 163-17) [3].

Кримінальним кодексом України (далі – КК України) встановлено відповідальність за «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» – «умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах» (ст. 212) [4].

Як і будь-яке правопорушення податкове правопорушення характеризується наявністю певних ознак – складу. Склад податкового правопорушення – це перелік умов, закріплених в законі, у разі недотримання яких, у їх сукупності, діяння особи (учасника податкових правовідносин) розцінюється як порушення, яке тягне за собою фінансову відповідальність [5, с. 117].

У доктрині податкового права загальновищезначим є науковий підхід, відповідно до якого склад податкового правопорушення утворюють: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона. Така конструкція є класичною також для кримінальних правопорушень та адміністративних проступків [6, с. 124]. В деяких випадках можна, також, виділити предмет правопорушення, якщо він прямо вказаний у відповідній правовій нормі.

Об'єктивні ознаки правопорушення, до яких відносяться об'єкт та об'єктивна сторона діяння – це його зовнішня сторона.

Відповідно до найпоширенішої концепції щодо визначення об'єкта правопорушення, таким об'єктом виступають певні суспільні відносини, тобто ті блага, цінності та правові відносини, що охороняються законом [7, с. 12]. Кожне протиправне діяння, передбачене законом, завжди посягає на певний об'єкт. Як зазначає В. М. Стратонов – всі суспільні відносини складаються з трьох основних елементів: 1) суб'єктів відносин, тобто носіїв певних інтересів; 2) явищ та проявів зовнішнього світу, які в змозі задовольняти певні потреби окремих носіїв інтересів і суспільства в цілому; 3) взаємозв'язку між певними суб'єктами у суспільстві [8, с. 43].

У науці податкового права такими відносинами визнаються відносини, які встановлю-

ють порядок реалізації податкового обов'язку в широкому розумінні. Тобто це фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [9, с. 646].

Будь-якому об'єкту (суспільним відносинам, благу, інтересам) шкода спричиняється певною суспільнонебезпечною або шкідливою протиправною поведінкою суб'єкта суспільних відносин. Зовнішні ознаки такої поведінки створюють її об'єктивну сторону. Це зовнішній прояв людської поведінки (дія або бездіяльність), яка спричиняє небезпечні для суспільства зміни у навколишньому середовищі.

Об'єктивна сторона кожного правопорушення утворюється з сукупності визначених відповідною нормою права його обов'язкових та факультативних ознак. До обов'язкових ознак відносяться: вчинення протиправного діяння; настання шкідливих для суспільства або держави наслідків; наявність причинового зв'язку між відповідним діянням та наслідками, що настали. До факультативних ознак відносяться: час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя і засоби вчинення правопорушення. Однак додаткові необов'язкові ознаки набувають правового значення лише якщо на їх наявність прямо вказано у нормі права [10, с. 89-90].

У ст. 109 ПК України український законодавець, даючи визначення податкового правопорушення, наголосив на можливості його вчинення як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності. Слід зазначити, що об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень, передбачених Главою XI ПК України, може бути реалізована як шляхом вчинення активних дії, так і шляхом бездіяльності. Дія передбачає активну форму поведінки особи, а бездіяльність – пасивну (невиконання, не вчинення чого-небудь тощо).

Податковим кодексом України передбачено відповідальність за вчинення наступних податкових правопорушень:

- Відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу (ст. 116);

- Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (ст. 117);

- Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців, звіту про підзвітні рахунки (ст. 118);

- Порушення вимог щодо виявлення підзвітних рахунків та подання звітності для авто-

матичного обміну інформацією про фінансові рахунки (ст. 118-1);

- Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (ст. 119);

- Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості (ст. 119-1);

- Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120);

- Порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та допущення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної (ст. 120-1);

- Порушення порядку реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних (ст. 120-2);

- Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 121);

- Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем (ст. 122);

- Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання (ст. 123);

- Порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, страхування додаткової пенсії (ст. 123-1);

- Порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання (ст. 124);

- Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати (ст. 125-1);

- Порушення порядку подання банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей податкової інформації контролюючим органам (ст. 126);

- Порушення правил утримання та сплати (перерахування) податків податковими агентствами платників єдиного податку (ст. 126-1);

- Податкові правопорушення контролюючих органів (ст. 128);

- Порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах та/або місцях виробництва окремих видів продукції (ст. 128-1) [2].

При цьому шляхом активних дій вчинюються правопорушення, передбачені такими нормами ПК України: 116, 119-1, 123.

Шляхом бездіяльності вчинюються податкові правопорушення, про відповідальність за які зазначено у наступних статтях ПК України: 123-1, 124, 128-1.

Також, як шляхом активних дій, так і шляхом бездіяльності можуть бути вчинені діяння, передбачені такими статтями ПК, як ст.: 117; 118, 118-2, 119, 120, 120-1, 120-2, 121, 122, 125-1, 126, 126-1, 128.

Так, у статтях 116, 119-1 та 123 ПК України на активний спосіб вчинення цих діянь вказує наступне формулювання законодавцем диспозицій цих правових норм:

1) Відчуження платником податків майна, що перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з ПК України (ст. 116) [2]. Відчуження – це активні дії, які полягають у оплатній або безоплатній передачі відповідного майна або права на майно;

2) У п. 1 ст. 119-1 передбачено відповідальність нотаріуса, у разі порушення ним порядку та/або строків подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості в разі вчинення такої нотаріальної дії, а у п. 2 – за порушення суб'єктом господарювання, який провадить посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (рієлтером), порядку та/або строків подання інформації про укладені за його посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості. З одного боку можна припустити, що такі порушення можуть бути вчинені і шляхом бездіяльності, у разі не вчинення дій, які зазначеними у даній нормі особами мали бути вчинені у відповідні строки, але, при цьому у п. 3 розглядуваної статті ПК України наголошено на відповідальності за вчинення саме дій, передбачених пунктами 119^{1.1} і 119^{1.2}, вчиненими суб'єктом, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення.

3) Стаття 123 ПК України передбачає відповідальність платника податків якщо ним вчинено діяння, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами 54.3.1, 54.3.2 (крім випадків зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларованої до повернення з бюджету у зв'язку із використанням права на податкову знижку), 54.3.6 пункту 54.3 статті 54 ПК України [2]. Тож дане діяння може бути здійснене лише шляхом активних дій платника податків.

У статтях 123-1, 124 та 128-1 ПК України законодавцем наголошується на можливості вчиненні цих правопорушень лише шляхом бездіяльності суб'єкта податкового правопорушення.

У ст. 123-1 описуються умови за яких платник податку-страхувальник, який визнав у бухгалтерському обліку витрати, зобов'язаний збільшити фінансовий результат до оподаткування звітного періоду на суму таких попередньо сплачених платежів, внесків, премій із нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, що діяла на кінець звітного періоду, в якому відбулося розірвання договору або такий договір перестав відповідати вимогам, передбаченим ПК України [2]. Тобто логічно припустити, що відповідальність такого суб'єкта правопорушення настає у випадку не вчинення ним зазначених вище дій.

У ст. 128-1 ПК України визначено предмет даного податкового правопорушення, а саме: витратомір-лічильник; рівнемір-лічильник рівня пального у резервуарі рівнеміра-лічильника на введеному в експлуатацію резервуарі, розташованому на акцизному складі; витратомір-лічильник на місці відпуску пального наливом з акцизного складу, розташованого на акцизному складі; витратомір-лічильник обсягу виробленого спирту етилового витратоміра-лічильника спирту етилового; масовий витратомір на місці отримання та відпуску спирту етилового, розташованого на акцизному складі. Відповідальність передбачено за необладнання та/або відсутність реєстрації в Єдиному державному реєстрі відповідних пристосувань.

При цьому слід зазначити, що відповідальність за бездіяльність можлива лише у тих

випадках, коли на суб'єкта законом покладался обов'язок діяти у визначений спосіб у певних ситуаціях, як це зазначено у наведеній вище нормі ПК України.

В більшості норм Одинадцятої Глави ПК України, що передбачають відповідальність за податкові правопорушення, які можуть бути вчинені шляхом дії або шляхом бездіяльності, диспозиція сформульована таким чином, що наголошується, одночасно, на неподанні, або поданні у невідповідний строк, або не в повному обсязі, або з помилками певної документації, звітності тощо. Так, відповідно до ст. 117 ПК України відповідальність суб'єктів податкових правопорушень настає у випадку «неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності, відповідно до вимог встановлених цим Кодексом» [2]. Пунктом 1 ст. 118 ПК України передбачено відповідальність за неподання банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей відповідним контролюючим органам в установленний ст. 69 даного Кодексу строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків. Правопорушення вчинюється шляхом бездіяльності. Водночас з тим кваліфіковані склади цієї правової норми наголошують на вчиненні діяння шляхом дії: 1) Здійснення видаткових операцій за рахунком/електронним гаманцем платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах (п. 2); 2) Неподання, подання з порушенням встановленого строку, подання не в повному обсязі або з недостовірними відомостями, або з помилками фінансовими агентами звіту про підзвітні рахунки відповідно до вимог п. 69.8 ст. 69 ПК (п. 4).

Певна термінологічна неузгодженість спостерігається при формулюванні ст. 120-1 ПК України. У п. 1 даної норми протиправне діяння визначається як «Порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого ст. 201 цього Кодексу, для реє-

страції податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних...» [2]. Таке «порушення» (як вбачається з широкого розуміння цього поняття) може бути вчинене як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності, а також як навмисно, так і через необережність (зокрема відсутність досвіду). У п. 2 досліджуваної норми наголошується вже на: «Відсутності реєстрації протягом граничного строку...». Поняття «відсутність» є достатньо розмитим та неточним. Його використання припускає, що відповідна реєстрація може бути відсутня з будь-яких причин, незалежно від обставин. Це ж стосується і формулювання п. 2 ст. 120-2, щодо «відсутності з вини платника» акцизного податку реєстрації першого примірника акцизної накладної/першого примірника розрахунку коригування до акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних після спливу 10 календарних днів... [2].

Пунктом 1 ст. 121 ПК України передбачається відповідальність платника податків за «незабезпечення» зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених ст. 44 ПК строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК України. Але таке «незабезпечення» також, як видається, може бути вчинене як шляхом дії так і шляхом бездіяльності, що не уточнюється законодавцем. З одного боку такі документи можуть зберігатися недбало, через що може настати їх псування або знищення. З іншого боку – платник податків, наприклад через брак знань чи досвіду, може знищити таку документацію. Або ж таке знищення може бути вчинене свідомо (навмисно, з прямим умислом).

Також, кожне протиправне діяння спричиняє настання певних шкідливих наслідків. В залежності від моменту закінчення вчинення правопорушення виділяються правопорушення з матеріальним складом (склад правопорушення охоплює настання наслідків діяння) та формальним складом (склад правопорушення, відповідно, не охоплює настання наслідків вчиненого діяння). Тобто, «матеріальним складом» зветься такий склад правопорушення,

об'єктивна сторона якого включає не тільки дію чи бездіяльність, але й наслідки, які знаходяться в причинному зв'язку з протиправним діянням. Прикладом такого правопорушення може послужити умисне надання власником рахунку документів самостійної оцінки CRS стосовно себе та/або стосовно його контролюючих осіб у випадках, передбачених ст. 39-1 ПК, з недостовірними відомостями, якщо це призвело до невстановлення підзвітності рахунку для власника рахунку та/або для його контролюючих осіб (ч. 8 ст. 118-1 ПК України), що виступає, у даному випадку, як наслідки протиправних дій власника рахунку. Або ж як приклад можна навести п. 1 ст. 119 ПК України, якою передбачено відповідальність за «неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги)...» у випадку, коли такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку [2]. І, звісно ж між діянням та його наслідками має бути причинний зв'язок. Протиправна поведінка особи може бути визнана причиною шкідливого наслідку, який настав, тільки у випадку, якщо діяння, за часом, передувало настанню такого наслідку. Також необхідно встановити, що саме відповідна протиправна дія (бездіяльність) особи викликала настання відповідного шкідливого наслідку.

При формальному складі діяння його об'єктивна сторона складається лише з дії чи бездіяльності. Наприклад – відчуження платником податків майна, що перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу (ст. 116 ПК). В даному випадку відповідальність платника податків настає незалежно від наслідків вчиненого ним діяння.

Серед інших (факультативних) ознак об'єктивної сторони складу податкового правопорушення слід виділити час вчинення такого правопорушення, він відіграє значну роль при визначенні порушеної норми та при віднесенні її до звітного періоду. Такі ж ознаки, як

місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення при застосуванні податкової відповідальності (на відміну від відповідальності за вчинення адміністративного проступку або ж кримінального правопорушення), не враховуються.

Отже, слід зазначити, що формулювання деяких правових норм Глави XI ПК України є дещо абстрактним – простежується певна термінологічна неузгодженість. Чітка ж та правильна побудова диспозиції сприяє законності та ефективності правозастосування.

Список використаної літератури:

1. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://www.president.gov.ua/ua/documents/constitution/konstituciya-ukrayini-rozdil-ii>
2. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення. *Відомості Верховної Ради Української РСР* (ВВР) 1984, додаток до № 51, ст.1122. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
4. Кримінальний кодекс України: закон України від 05.04.2001 № 2341-03. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. Фінансове право. Підручник. Ю. М. Жорнокуй, О. В. Кашкарьова, Т. В. Колесник та інші. За заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець. Харків. Екограф. 2015. 500 с.
6. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. Випуск 35. Частина I. Том 2. 2015. С. 123-126.
7. Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві України : навчальний посібник. Харків : Украю, 1994. 76 с.
8. Кримінальне право України. Загальна частина. Навчальний посібник. За заг. ред. В. М. Стратонова. Київ. Істина. 2007. 400 с.
9. Податковий кодекс України. Постатейний коментар. У 2 ч. Ч. 1. [В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін.]. За ред. М. П. Кучерявенка. Харків. Право. 2011. 928 с.
10. Кримінальне право України. Загальна частина. Підручник. [Ю. В. Александров, В. І. Антипов, М. В. Володько та ін.]. За ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. Київ. Юридична думка. 2004. 352 с.

Oleshko O. L. The objective side of the tax offense

The article examines the problems of characterizing the objective signs of tax offenses. Scientific approaches to the essence and signs of a tax offense are highlighted. The legislation of Ukraine is

analyzed, as well as the doctrine of tax law regarding the elements of a tax offense. Problematic aspects in the definition of tax offenses and their objective signs are given.

It is emphasized that the composition of a tax offense is characterized by the presence of such mandatory elements as an object, an objective party, a subject, a subjective party. And also additional (optional) elements, in particular: the subject of the offense and the time of its commission. The same signs as the place, setting, method, tools and means of committing the offense when applying tax liability (as opposed to liability for committing an administrative offense or a criminal offense) , are not taken into account.

In the research process, it was determined that according to the most common concept regarding the definition of the object of the offense, such object is certain social relations, i.e. those goods, values and legal relations protected by law. In the science of tax law, such relations are recognized as relations that establish the procedure for the implementation of tax obligations in a broad sense (financial interests of the state, which include the process of forming centralized monetary funds at the expense of taxes and fees).

On the examples of legal norms provided for by Chapter XI of the second Section of the Tax Code of Ukraine (Articles 116-128-1), such signs of tax offenses as illegal action (action or inaction), harmful consequences, causality were studied. It was concluded that when the legislator formulates some of these norms, a certain terminological inconsistency is observed, which does not contribute to the legality and effectiveness of law enforcement.

Key words: *tax offence, financial responsibility, composition of offense, object, objective party, subject, subjective party, storage of documents, storage terms, taxpayer, controlling authorities.*