

ЗМІСТ ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

CONTENT OF THE CONCEPT AND SIGNS OF A TAX OFFENCE

Ювін О.С., д.ю.н., професор,
Заслужений діяч науки і техніки України,
професор,

Дніпровський державний університет внутрішніх справ

ORCID ID: 0000-0003-4846-2573

В дослідженні розглядаються питання понятійно-категоріального апарату податкових правопорушень. Розглядаються різні підходи до змісту поняття «податкове правопорушення» дослідників. Наголошується на тому, що податкова відповідальність за податкове правопорушення відрізняється від інших ціллю її застосування, яка покликана в першу чергу компенсувати завдані порушенням збитки а не перевиховати порушника, оскільки це є в інтересах суспільства і держави в першу задля наповнення бюджету. Небезпека податкових правопорушень для суспільства і держави проявляється у тому, що, власне, бюджет таким чином недоотримує кошти, якщо таке явище матиме системний характер, то це загрожуватиме в умовах збройної агресії національній безпеці і обороні України через недостатнє фінансування сектору безпеки і оборони України. Окрім дефініції «податкове правопорушення» дослідники застосовують терміни «фіскальне правопорушення» або «порушення податкового законодавства» і ототожнюють їх. Наводиться визначення «податкового правопорушення», закріпленого у Податковому кодексі України а також критичні зауваження дослідників щодо його недоліків. Так, Н. Онишчук пише, що у відповідності до визначення у Податкового кодексу України «податкового правопорушення» відсутній елемент складу правопорушення, як суб'єктивна сторона, також не містять вказівки на необхідність наявності цього елементу й конкретні склади податкових правопорушень, що передбачені ст. 117-128 Податкового кодексу України. Підсумовується, що серед дослідників не існує єдиного підходу до визначення поняття «податкового правопорушення», а його законодавче закріплення ряд дослідників слушно і аргументовано критикують за прогалини на кшталт суб'єктивної ситуації із ст. 117–128, де у складах правопорушень немає жодного, де суб'єктом виступає посадова особа контролюючого органу. Серед ознак такого правопорушення відповідно до визначення акцентовано увагу, що це діяння відбувається обов'язково у формі дії чи бездіяльності; має протиправний характер, наявність спеціального суб'єкта правопорушення; існують протиправні наслідки такого діяння; за таке правопорушення передбачена відповідальність. Також таке правопорушення має суспільну шкоду, оскільки внаслідок нього державний бюджет не отримує кошти.

Ключові слова: адміністративна відповідальність, фінансова відповідальність, податкова відповідальність, правопорушення, ознаки правопорушення.

The study examines the issues of the conceptual and categorical apparatus of tax offenses. Different approaches to the content of the concept of "tax offense" by researchers are considered. It is emphasized that tax liability for a tax offense differs from others in the purpose of its application, which is designed primarily to compensate for the losses caused by the offense and not to re-educate the offender, since this is in the interests of society and the state, primarily to fill the budget. The danger of tax offenses for society and the state is manifested in the fact that, in fact, the budget thus does not receive funds, if such a phenomenon is systemic in nature, it will threaten the national security and defense of Ukraine in conditions of armed aggression due to insufficient funding for the security and defense sector of Ukraine. In addition to the definition of "tax offense", researchers use the terms "fiscal offense" or "violation of tax legislation" and identify them. The definition of "tax offense" enshrined in the Tax Code of Ukraine is given, as well as critical remarks of researchers regarding its shortcomings. Thus, N. Onyshchuk writes that in accordance with the definition of "tax offense" in the Tax Code of Ukraine, there is no element of the composition of the offense, as a subjective side, and the specific compositions of tax offenses provided for in Articles 117-128 of the Tax Code of Ukraine also do not contain an indication of the need for this element. It is summarized that among researchers there is no single approach to the definition of the concept of "tax offense", and its legislative consolidation is rightly and reasonably criticized by a number of researchers for gaps such as the subjects of the situation from Articles 117-128, where there is none in the compositions of offenses, where the subject is an official of the controlling body. Among the signs of such an offense, according to the definition, attention is focused on the fact that this act necessarily occurs in the form of action or inaction; it is unlawful in nature, there is a special subject of the offense; there are unlawful consequences of such an act; liability is provided for such an offense. Also, such an offense causes social harm, since as a result of it the state budget does not receive funds.

Key words: administrative responsibility, financial responsibility, tax responsibility, offense, signs of an offense.

Постановка проблеми. Податкова система будь-якої держави відіграє для функціонування цієї держави важливе значення, оскільки саме доходи бюджету утворюються саме за рахунок надходжень від сплати податків. Саме завдяки податкам держава забезпечує фінансування, наприклад, сектору безпеки і оборони, завдяки якому, власне, існує наша державність в сучасних умовах повномасштабної збройної агресії зі сторони російської федерації.

Звісно, що держава має побудувати систему із надання послуг у сфері оподаткування та регулювати суспільні відносини у сфері оподаткування таким чином, щоб мотивувати суб'єктів оподаткування дотримуватися чинного законодавства, але наївно вважати і це є утопічною ідеєю, що усі вони будуть завжди дотримуватися добросовісної поведінки у питанні сплати податків. Саме тому для системи публічного адміністрування податкової сфери необхідним елементом постає забезпечення застосування заходів державного примусу задля дотримання платниками податків законодавства України. Із точки зору науки адмі-

ністративного права важливим питанням є проблематика понятійно-категоріального апарату, оскільки розуміння змісту понять є фундаментом наукових досліджень. Саме тому вважаємо, що окреслена у темі статті аспекти є актуальними і заслуговують на висвітлення.

Стан опрацювання. Проблематика податкових правопорушень розглядається українськими та закордонними дослідниками, серед яких: Г. Гончар, А. Літвінцева, А. Манукян, М. Трипольська та інші.

Метою статті є визначення поняття та ознак податкового правопорушення із точки зору науки адміністративного права.

Виклад основного матеріалу. Правопорушення у правовій науці здебільшого вважають як це протиправне, винне, соціально шкідливе діяння (дія чи бездіяльність) деліктоздатної особи, яке тягне за собою юридично визначені негативні наслідки для правопорушника. Г. Гончар пише про «правопорушення»: «що під цією категорією слід розуміти протиправне, винне (умисне або необережне) діяння (дію або бездіяльність), що посягає на громадський

порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління, і за яке законом передбачено адміністративну відповідальність» [1, с. 248]. Зауважимо, що варто у такому визначенні застосовувати визначення саме юридичної відповідальності як ширшого значення, ніж адміністративна відповідальність. До ознак правопорушення відносять суспільну шкідливість або небезпечну для суспільства поведінку як основну об'єктивну ознаку, що відрізняє правомірну поведінку від неправомірної; протиправність; це порушення певної заборони, які містяться у законах і підзаконних актах, не виконання певних обов'язків; це може бути дією або бездіяльністю; караність; свідомо вольовий характер; винність [2, с. 196].

Також такі поняття, як «делікт» та «правопорушення» дослідниками можуть ототожнюватися й податкові правопорушення розглядатися як податкові фінансові делікти. М. Кучерявенко розглядає фінансовий делікт як 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 [9, с. 118].

А. Манукян під податковим правопорушенням вбачає: «протиправне (вчинене з порушенням податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності. Податкова 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 покликана лише відновити порушений стан речей та компенсувати завдані порушенням збитки, а не спрямована на виховання порушника)» [4, с. 76–77]. Погоджуємося із таким твердженням щодо цілей застосування податкової відповідальності, оскільки в інтересах суспільства і держави в першу чергу буде фінансова компенсація за такі правопорушення, хоча у деяких країнах на кшталт США, за ухилення від сплати податків вважається існує достатньо суворе саме кримінальна відповідальність [11, с. 25].

Правапорушення загалом дослідники поділяють на цивільні, адміністративні, кримінальні тощо. М. Смакограй зазначає, що податковим правопорушенням є неналежне виконання або невиконання обов'язку щодо сплати податків, а також вимог, установлених Податковим кодексом України, за які встановлена юридична відповідальність, серед яких є й фінансова [10, с. 43]. Також дослідник вказує, що «податковим правопорушенням є протиправне, суспільно небезпечне діяння деліктоздатного платника податку, посадових осіб контролюючих органів, податкових агентів та/або їх посадових осіб, яке призвело до невиконання чи неналежного виконання вимог ПКУ чи іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та за яке передбачена фінансово-правова відповідальність» [10, с. 45] (ПКУ – Податковий кодекс України). На нашу думку, позитивним аспектом такого визначення є наведений перелік суб'єктів, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Дослідник також наголошує, що у податковій доктрині невизначеним є питання щодо визначення різних видів відповідальності суб'єктів податкового права за вчинення зазначених правопорушень. Дослідник розглядає питання фінансової відповідальності й стверджує, що фінансову відповідальність за податкові правопорушення неможливо розглядати окремо від поняття «податкового правопорушення», яке виступає фактично підставою для застосування фінансової відповідальності [10, с. 44].

Д. Кобелька пропонує авторське бачення поняття правопорушення в фінансовій сфері, під яким варто розуміти «суспільно шкідливе або небезпечне явище, протиправне

діяння (дія або бездіяльність) деліктоздатного суб'єкта, що направлено на порушення норм фінансового законодавства, за допомогою якого здійснюється правове регулювання мобілізації (створення, формування), розподілу (перерозподілу), використання централізованих і децентралізованих фондів коштів» [2, с. 197].

Натомість Л. Міщенко вважає, що ознаки податкового правопорушення не дають підстав відносити його до різновиду фінансових правопорушень, оскільки податкові правопорушення мають і фінансовий і юридичний характер, а підставами застосування податкової відповідальності є норми, тобто нормативна правова система поведінки, яка регулює податкові зобов'язання, факти (поведінка суб'єктів, які порушують правові положення) захищені заходами відповідальності; реакція компетентних органів на конкретні податкові порушення у вигляді акту, який накладає конкретне покарання [5, с. 204]. Небезпека податкових правопорушень для суспільства і держави проявляється у тому, що, власне, бюджет таким чином недоотримує кошти, якщо таке явище матиме системний характер, то це загрожуватиме в умовах збройної агресії національній безпеці і обороні України через недостатнє фінансування сектору безпеки і оборони України. Також використовується термін «порушення податкового законодавства» як «протиправне (передбачене податковим законодавством) винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язана з невиконанням неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність» [8, с. 203].

М. Трипольська пише, що податковим правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, що загрожувє настанню або спричиняє шкідливі для суспільства наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише ті діяння, що порушують норми податкового законодавства, які встановлюють права та обов'язки у сфері податкових правовідносин [12, с. 42]. Також дослідниця вказує, що 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 [12, с. 44].

У Податковому кодексі України закріплене нормативно визначення податкового правопорушення, у ст. 109.1.: «Податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом» [7]. Винність у вітчизняній науці називають однією із основних ознак правопорушення (про що вже йшла мова у дослідженні). Без наявності цієї ознаки особа, що вчинила певне діяння, яке містить об'єктивні ознаки складу правопорушення, не може бути притягнута до юридичної відповідальності. Але якщо відштовхуватися від змісту наведеної статті Податкового кодексу України, вина не визначена як обов'язкова ознака складу податкового правопорушення, хоча й деякі зі статей Податкового кодексу України містять вказівку на вину суб'єктів податкових правовідносин або передбачають у разі її відсутності звільнення особи від відповідальності [12, с. 43].

А. Літвінцева на основі буквального аналізу виділяє 5 ознак 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» [3, с. 124]. Н. Онищук зауважує, що у ст. 109 Податкового кодексу України у визначенні податкового правопорушення серед суб'єктів податкових правопорушень називаються й посадові особи контролюючих органів,

хоча п. 41.1. с. 41 цього кодексу такими органами є органи державної податкової служби та митні органи. Відповідно у ст. 117–128 у складах правопорушень немає жодного, де суб'єктом виступає посадова особа контролюючого органу [6, с. 195–196]. Також дослідник каже, що у відповідності до визначення у Податкового кодексу України «податкового правопорушення» відсутній елемент складу правопорушення, як суб'єктивна сторона, також не містять вказівки на необхідність наявності цього елементу й конкретні склади податкових правопорушень, що передбачені ст. 117–128 Податкового кодексу України [6, с. 197].

А. Манукян до вказує, що : «Податкове правопорушення наділено, насамперед, загальними ознаками, насамперед, загальними ознаками, які притаманні будь-якому виду правопорушень. 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). Відсутність вини платника податків унеможливує притягнення до податкової відповідальності, що і було закріплено законодавчо, шляхом внесення змін до ст. 109 ПК України у 2021 році» [4, с. 77]. М. Трипольська серед ознак податкового правопорушення виділяє наступні: воно є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства (оскільки це різновид саме фінансового правопорушення); такому правопорушенню властива суспільна шкідливість, яка виражена у порушенні суб'єктивних прав та юридич-

них обов'язків або перешкоджанні їх виконання, полягає у здатності загрожувати спричиненням шкідливих для суспільства наслідків об'єктам фінансово-правової охорони; таким правопорушенням може бути визнане не будь-яке діяння, яке загрожує настанню або спричиняє шкідливі для суспільства наслідки у сфері охорони податкової дисципліни, а лише діяння, яке порушує норми податкового законодавства (Податкового кодексу України); таким правопорушенням має визнаватися виключно винне діяння; податкове правопорушення завжди має зовнішню форму виразу та вчиняється у формі діяння або бездіяльності; діяння, які підпадають під усі ознаки складу податкового правопорушення є караними, тобто за їх вчинення передбачені заходи відповідальності [12, с. 44].

Висновки. В результаті здійсненого дослідження було встановлено:

Серед дослідників не існує єдиного підходу до визначення поняття «податкового правопорушення», а його законодавче закріплення ряд дослідників слушно і аргументовано критикують за прогалини на кшталт суб'єктів ситуації із ст. 117–128, де у складах правопорушень немає жодного, де суб'єктом виступає посадова особа контролюючого органу. Серед ознак такого правопорушення відповідно до визначення можна визначити, що це діяння відбувається обов'язково у формі дії чи бездіяльності; має протиправний характер, наявність спеціального суб'єкта правопорушення; існують протиправні наслідки такого діяння; за таке правопорушення передбачена відповідальність. Також таке правопорушення має суспільну шкоду, оскільки внаслідок нього державний бюджет не отримує кошти.

ЛІТЕРАТУРА

1. Гончар Г. Теоретичні та прикладні аспекти фіскальних деліктів. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 4. С. 247–252. URL: http://www.pev.kpu.zp.ua/journals/2019/4_15_uk/41.pdf
2. Кобелька Д.М. До проблеми визначення поняття правопорушень у фінансовій сфері. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2014. Вип. 11 (1). С. 195–197. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11\(1\)_57](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_11(1)_57).
3. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. - 2015. - Вип. 35(1.2). - С. 123–126.
4. Манукян А.А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис. ... д-ра. юрид. наук : 081; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, М-во освіти і науки України. Харків, 2024. 209 с.
5. Міщенко Л. В. Суттєві риси податкової відповідальності. *Право і безпека*. 2011. № 4. С. 203–206.
6. Онищук Н.Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. № 22. 2011. С. 192–202
7. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; За ред. проф. М. П. Кучерявенка. К.: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
9. Податкове право України: навчальний посібник / за ред. М.П. Кучерявенка. Х., 2010. 255 с.
10. Смакограй М. К. Поняття фінансової відповідальності за податковим правопорушенням. *Знання європейського права*. 2021. № 4. С. 42–46.
11. Старинець Є. А. Регламентация кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): досвід зарубіжних країн загального та континентального права. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 1. С. 25–27.
12. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони. Серія : Право*. 2015. № 1. С. 41–45.