

6. Заверуха Т. М. Синтетичний підхід до визначення поняття та ознак договору у цивільному праві / Т. М. Заверуха. // Університетські наукові записки № 3 (35). – 2010. – С. 70–76.
7. Практика розгляду судами цивільних справ про визнання правочинів недійсними: Узагальнення судової практики Верховного Суду України від 24.11.2008. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/n0003700-08>
8. Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними: Постанова Верховного Суду України від 06.11.2009 № 9. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0009700-09>
9. Постанова ВСУ від від 28 лютого 2007 р. № 6-24679св06. [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/457015>
10. Про житлово-комунальні послуги: Закон України від 24.06.2004 № 1875-IV // (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2004, № 47, ст.514.
11. Харитонов Є.О. Цивільний кодекс України: Науково-практичний коментар / Є. О. Харитонов, О. М. Калітенко – Одеса: Одеська національна юридична академія, 2003. – (Юридична література). – С. 1079.

УДК 347.73

ДОКТРИНАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО КАТЕГОРІЇ (ПРАВОПОРУШЕННЯ) У СФЕРІ ФІНАНСОВИХ ВІДНОСИН

Ковтун В.М.

(кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України)

***Анотація.** У статті автором проводиться дослідження поняття податкового правопорушення як підстави фінансової відповідальності згідно норм Податкового кодексу України. Проаналізовано основні ознаки та склад податкового правопорушення, враховуючи норми чинного податкового законодавства. Сформульовано авторські пропозиції щодо законодавчого закріплення поняття та класифікації податкових правопорушень.*

***Ключові слова:** податкове правопорушення, фінансова відповідальність, платник податків, вина, Податковий кодекс України.*

The doctrinal approaches to the category of offence in the field of financial relations

In this article the author conducted research concept of a tax offense as the basis of financial liability under the Tax Code of Ukraine. The basic characteristics and composition of tax offenses based on the provisions of current tax laws. Author's proposals for legislative consolidation of classification and tax offenses.

***Key words:** tax violations, the financial liability, the taxpayer, the wine, the Tax Code of Ukraine.*

Конституційне положення про обов'язок сплати податків і зборів набуло свого розвитку і в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) [1]. Зокрема, у ст. 36 ПКУ подано дефініцію податкового обов'язку, яким визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПКУ, законами з питань митної справи. При цьому вказано, що виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку покладено на платника податків, крім випадків, визначених ПКУ [1]. Але, сумлінне виконання свого податкового обов'язку, на жаль, не властиве кожному платнику податків, що і породжує явище податкового правопорушення. Порухення податкового законодавства є вкрай негативним явищем для держави, адже спричиняє прострочення або і взагалі не надходження коштів у вигляді податків до державного бюджету, а це ставить під загрозу виконання програм державного бюджету. З метою подолання таких проблем встановлюються відповідні державні заходи відповідальності, які, в свою чергу, стимулюють платника податків якісно виконувати свій конституційний обов'язок по сплаті податків.

Дослідженням актуальних питань притягнення до податкової відповідальності у вітчизняній юридичній науці займається ряд науковців. Питанням адміністративної

відповідальності присвячені праці В.Т. Білоуса, С.Т. Гончарука, Т.О. Коломоєць, В.В. Колпакова, Д.М. Лук'янця та ін. Різні аспекти фінансової відповідальності відображено у працях учених у галузі фінансового права: Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка, О.П. Орлюк, Л.М. Касьяненко, А.А.Нечай, М.В. Карасьової, П.С. Пацурківського, Н.Ю. Пришви, Л.А. Савченко, Н.І. Хімичевої та ін. Проте, не зважаючи на велику кількість науковців, які займаються дослідженням окремих видів фінансових правопорушень, у зв'язку з великою кількістю встановлених фактів порушення податкового законодавства, дана проблематика потребує подальшого постійного динамічного дослідження.

Метою даної статті є аналіз проблем теоретичного розуміння сутності податкового правопорушення з урахування норм Податкового кодексу України, а також особливостей класифікації податкових правопорушень в науці та практиці.

Згідно до статті 38 ПКУ [1], виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку, або банком на підставі податкової поруки.

Систематичний аналіз наведених статей ПКУ засвідчує той факт, що в кодексі описано добровільне, або іншими словами, належне виконання податкового обов'язку, що передбачає сплату зобов'язаною особою чітко визначеної суми обов'язкового платежу у встановлений строк. Утім, на практиці часто виникають ситуації, за яких обов'язок платником не виконаний. Йдеться про відхилення від сформульованої в законі моделі поведінки, за якого індивідуальна воля платника та публічна воля держави не співпадають. Наслідком такої суперечності стають, приміром, численні факти ухилення від сплати податків. Однак це не означає, що обов'язок так і залишиться не виконаним платником податків. Зрозуміло, що за таких обставин до платника мають бути застосовані відповідні примусові заходи, що забезпечать виконання покладеного на платника обов'язку.

У теорії права підставою юридичної відповідальності вважають вчинення правопорушення. Загальними ознаками, притаманними для всіх видів правопорушень є такі як:

- а) протиправність;
- б) караність;
- в) винність (у формі дії або бездіяльності);
- г) причинний зв'язок між протиправною дією і негативними наслідками [2, с.344].

В широкому значенні під «податковим правопорушенням» розуміють будь-які порушення норм податкового права, за які передбачено застосування санкцій, фінансово-правових норм, притягнення до фінансової, адміністративної, кримінальної чи дисциплінарної відповідальності. У вузькому значенні – це правопорушення, за які застосовуються тільки фінансові санкції [3, с.194].

В ст. 109.2 ПКУ [1] чітко визначено, що підставою притягнення до відповідальності, що передбачена Кодексом та іншими законами України, є вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Відповідно до п.1 ст. 109 ПКУ [1], 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.

Але не кожне порушення податкового законодавства може бути підставою для юридичної відповідальності. Підставою до податкової відповідальності є лише така поведінка, яка має всі передбачені законом ознаки карного діяння.

Перша загальна ознака податкового правопорушення – діяння, тобто дія чи бездіяльність.

Під діями в праві розуміється активна форма поведінки особи. Бездіяльність – це певна форма поведінки особи, що пов'язана з не вчиненням дій, які вона повинна була і могла здійснити в силу закону або взятого на себе зобов'язання [2, с. 390].

Друга загальна ознака податкового правопорушення – протиправність дії чи бездіяльності.

Протиправність означає невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПКУ [1] та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Під іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, слід розуміти, наприклад, закони з питань митної справи, закони щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом тощо. Так, згідно зі ст. 17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [4] за порушення вимог цього Закону до суб'єктів господарської діяльності, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), за рішенням відповідних органів державної податкової служби України застосовуються фінансові санкції у визначних розмірах.

Третя загальна ознака податкового правопорушення – наявність суб'єктів правопорушення [5, с.351].

Суб'єктом податкового правопорушення, тобто особою, яка вчиняє це правопорушення, відповідно до п.109.1 ПКУ [1] може бути: платник податків; податковий агент; посадова особа платника податків; посадова особа податкового агента; посадова особа контролюючих органів.

Відповідно до п. 15.1 ст. 15 ПКУ [1] платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти й нерезиденти України), юридичні особи (резиденти й нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Кодексом.

До складів деяких податкових правопорушень включені такі суб'єкти, які не перераховані у п.109.1 ПКУ [1]. Наприклад, банки та інші фінансові установи вчиняють правопорушення, передбачені ст.118 ПКУ, не в якості платника податку, податкового агента чи контролюючого органу. Також у п.120.1 ст.120 ПКУ в якості суб'єктів відповідних порушень вказані «інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори» [1].

Науковець Г.В Бех [6, с. 231] також відносить до суб'єктів податкової відповідальності банки, оскільки вони зобов'язані перераховувати до бюджетів і державних цільових фондів податкові платежі за дорученням своїх клієнтів-платників податків. Відповідно до пункту 129.6 ст. 129 ПКУ [1] за порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» [7], з вини банку такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції у розмірах, встановлених ПКУ [1], а також несе іншу відповідальність, встановлену ПКУ, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

Закріплення у ПКУ [1] поняття податкового правопорушення та окремих складів податкових правопорушень дозволило сформулювати обґрунтовані критерії розмежування власне податкових правопорушень і порушень податкового законодавства, які мають ознаки адміністративних правопорушень.

Для визнання діяння правопорушенням і, відповідно, застосування передбачених правовими нормами санкцій необхідно встановити наявність у діянні складу правопорушення. Під складом правопорушення розуміють закріплену законом сукупність обов'язкових ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення. Елементами складу правопорушення є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона.

Об'єктом порушення податкового законодавства слід вважати врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, яким у результаті правопорушення завдається шкода. У межах цих відносин здійснюється реалізація податкового обов'язку платниками податків. Такий погляд є домінуючим у теорії податкового права, але існують ще й інші підходи до вирішення цього питання. На думку А. В. Бризгаліна [8, с.458-459], об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, доходна частина бюджету і позабюджетних фондів, а також інші блага, що охороняються податковим законом.

Залежно від особливостей об'єкта виокремлюють два види податкових правопорушень [9, с.281]:

а) правопорушення, що посягають на податкові відносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень і безпосередньо спричиняють фінансові втрати держави;

б) правопорушення, що посягають на відносини, які забезпечують додержання встановленого порядку управління у сфері оподаткування.

Запропонована класифікація має практичне підґрунтя: у разі неподання платником податків податкової декларації у визначений законодавством строк, він сплачує штраф незалежно від фактичної сплати податку чи збору.

Об'єктивна сторона правопорушення показує його зовнішнє вираження. Зміст об'єктивної сторони складають протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням та його наслідками. Обов'язковою ознакою правопорушення є протиправне діяння (дія або бездіяльність). Протиправна дія означає активну поведінку платника податків, результатом якої стало порушення податково-правових норм.

У податковому законодавстві закріплено значну кількість складів правопорушень, об'єктивна сторона яких характеризується бездіяльністю (пасивною поведінкою). Така ситуація є природною, адже склад податкових правовідносин передбачає наявність зобов'язаного суб'єкта, на якого відповідно до диспозиції податково-правової норми покладено виконання податкового обов'язку. Наприклад, бездіяльність передбачена пунктом 1 статті 117 ПКУ [1] «неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби, 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».

Суб'єктами порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, відповідно до статті 110 ПКУ [1] визнають платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб.

Фізичних осіб як суб'єктів правопорушень слід розділяти на дві групи:

1) фізичні особи, що характеризуються досягненням встановленого віку та осудністю як здатністю усвідомлювати свої дії (бездіяльність) та керувати ними;

2) фізичні особи, що мають спеціальний статус (керівник, головний бухгалтер, інші службові особи).

Деліктоздатність юридичних осіб-платників податків виникає з моменту їх державної реєстрації і припиняється у зв'язку з ліквідацією. Порухення юридичною особою податкового законодавства завжди є наслідком протиправних дій (бездіяльності) службових осіб такої юридичної особи. Тому законодавство містить норми, відповідно до яких сплата штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності [9, с.317].

Суб'єктивна сторона порушення податкового законодавства характеризує його внутрішню сторону, відображає психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним правопорушення та його наслідків. Основним елементом суб'єктивної сторони правопорушення є вина. Проблема вини, її форм не знайшла достатнього відбиття у чинному податковому законодавстві [37, с.162].

Так, до обов'язкових ознак податкового правопорушення не віднесена вина посадової особи. Це означає, що передбачені статтями ПКУ фінансові санкції застосовуються незалежно від того, чи є умисел або необережність посадової особи щодо порушення вимог податкового законодавства.

Класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними критеріями:

а) у залежності від об'єкта (приховання доходу; заниження доходу; відсутність обліку об'єкта оподаткування або ведення його обліку з порушенням установленого порядку; несвоєчасна сплата податку; ненадання документів і іншої інформації і т.д.);

б) у залежності від спрямованості діянь (правопорушення проти системи податків; правопорушення проти прав і воль платників податків; правопорушення проти порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності; правопорушення проти контрольних функцій податкових органів і т.д.);

в) у залежності від характеру санкцій і галузей, їх регулюючих (фінансова, адміністративна, кримінальна, дисциплінарна);

г) у залежності від ступеня суспільної небезпеки (податкові злочини, податкові правопорушення) [5, с.352].

Отже, підставою притягнення до податкової відповідальності є вчинення особою податкового правопорушення. Вважаємо, що податкове правопорушення – це 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 ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, або вимог, установлених нормативними актами з питань оподаткування Кабінету Міністрів України, Міністерства доходів і зборів України, і за які (протиправні діяння) передбачено застосування фінансових санкцій.

Вважаємо, що податкова відповідальність є видом фінансової відповідальності, яка полягає у застосуванні фінансових санкцій за здійснення податкового правопорушення уповноваженими на те державними органами до платників податків і податкових агентів, та виявляється у вигляді застосування до порушників встановлених податковим законодавством заходів державного примусу, що іменуються податковими санкціями. Вказані санкції є мірою відповідальності особи за здійснене податкове правопорушення.

На нашу думку, варто розробити відповідну класифікацію податкових правопорушень враховуючи норми ПКУ [1], оскільки ті наукові розробки, що були здійснені до запровадження ПКУ вже дещо втратили свою актуальність. Також не можна вважати ключовою і класифікацію податкових правопорушень за суб'єктивним критерієм, яка існує в науці податкового права, тому враховуючи норми ПКУ податкові правопорушення варто розглядати за наступними критеріями:

1) правопорушення, що пов'язані з невиконанням податкових зобов'язань (ст. 126 – порушення правил сплати (перерахування) податків; ст. 127 – порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати; ст. 122 – порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою - підприємцем);

2) правопорушення, що посягають на встановлений порядок в цілях оподаткування (ст. 117 – порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби; ст. 118 – порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків; ст. 128 – неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації органам державної податкової служби);

3) правопорушення, що впливають на порядок виконання податкового обов'язку (ст. 119 – порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків; ст. 120 – неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності; ст. 121 – 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);

4) правопорушення, що пов'язані з недотриманням встановлених умов погодження (ст. 124 – відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби; ст. 125 – порушення порядку отримання та використання торгового патенту).

Проблема вини, її форм не знайшла достатнього відображення у чинному податковому законодавстві. Закріплюючи окремі склади податкових правопорушень у Главі 11 Розділу II Податкового кодексу України, законодавець у диспозиціях відповідних норм не вказує на конкретну форму вини платників податків. Також відсутнє і саме поняття вини платників податків, як фізичних, так і юридичних осіб. Вважаємо, що дана проблема потребує відповідного законодавчого реагування, а саме внесення змін до ПКУ шляхом включення норми, яка б вказувала на всі ознаки податкового правопорушення, а саме: протиправність, винність, суспільна шкода, караність.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст.112 (із змінами та доповненнями)
2. Матузов Н.И. Теория государства и права: / учебник / Матузов Н.И., Малько А.В. – 3-е изд. – М.: Изд-во «Дело» АНХ, 2009. – 528 с.
3. Нагребельний В.П., Чернадчук В.Д., Сухонос В.В. Фінансове право України. Загальна частина: Навч. посіб. – Суми, 2004. – 362 с.
4. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 28. – Ст.205 (із змінами та доповненнями)
5. Азаров М. Я. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : 1 т. /кол. авторів [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 448 с.
6. Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильник Д. А. та ін. Податкове право: за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
7. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04. 2001 р. N 2346-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. - № 29. – Ст. 137
8. Брызгалін А.В. Налоги и налоговое право. – М.: Аналитика-пресс, 1999.- 608 с.
9. Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. – Санкт-Петербургский государственный университет. Юридический факультет. -Учеб. изд. - М.: Юристъ, 2001. – 490 с.