

---

*Н. Ю. Онищук*, науковий співробітник НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України

## **Податкове правопорушення за Податковим кодексом України**

---

Юридичну відповідальність можна розглядати як правовідносини, що виникають між правопорушником і державою (компетентними органами). Таке розуміння відповідальності виходить з обов'язків, які покладаються на правопорушника, і обов'язків держави (компетентного органу) з притягнення суб'єкта до юридичної відповідальності. Правозастосовувач не вправі обирати, притягати чи ні порушника до юридичної відповідальності, він зобов'язаний притягти його до відповідальності<sup>1</sup>. Перше, чим повинен керуватися правозастосовувач, — це ознаки правопорушення. У подібному вигляді правопорушення виступає як певна правова абстракція, яку необхідно конкретизувати. У процесі правової кваліфікації вчиненого здійснюється юридична оцінка обсягу та глибини суспільної небезпеки (шкідливості) конкретного вчинку.

Правопорушення — антипод соціально корисної дії. Воно породжує конкретні охоронні правовідносини відповідальності<sup>2</sup>. У теорії держави та права поняттю «правопорушення» на-

---

<sup>1</sup> Липинский, Д. А. Проблемы юридической ответственности / под ред. д-ра юрид. наук., проф. Р. Л. Хачатурова / Д. А. Липинский. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. — С. 46—47.

<sup>2</sup> Денисов, Ю. А. Общая теория правонарушения и ответственности (социологический и юридический аспекты) / Ю. А. Денисов. — Л. : Изд-во Ленинград. ун-та, 1983. — С. 11.

даються найрізноманітніші визначення. Як правило, правопорушення визначають як винне, протиправне, суспільно небезпечне діяння, за яке передбачена юридична відповідальність. Єдиною підставою притягнення до юридичної відповідальності будь-якого виду є наявність складу правопорушення. Аксиомою стало і твердження про те, що до структури складу правопорушення входять об'єкт, суб'єкт, об'єктивна і суб'єктивна сторони.

Згідно зі ст. 109 Податкового кодексу України<sup>1</sup>, 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 Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Це загальна родова конструкція, що визначає основні елементи складу податкового правопорушення. Конкретні склади податкових правопорушень чітко визначені у статтях 117–128 Податкового кодексу України. Зауважимо, що такий перелік повинен мати вичерпний характер.

Об'єктом правопорушення виступають ті суспільні відносини, на які спрямовано діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. У сфері податкового регулювання такими відносинами є відносини, що встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку у широкому розумінні. Фактично об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів<sup>2</sup>.

Об'єктивна сторона правопорушення показує його вираження зовні, вона включає ті елементи протиправної поведінки, які характеризують його як певний акт зовнішнього прояву в

<sup>1</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – С. 646.

об'єктивній дійсності. За своєю сутністю об'єктивна сторона правопорушення — це зовнішній акт людської поведінки, що має просторово-часові характеристики<sup>1</sup>. Об'єктивна сторона правопорушення утворюється з сукупності визначених у нормі права ознак як обов'язкових (діяння, з певними — наслідки та причинний зв'язок), так і факультативних (час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення). Додаткові ознаки набувають правового значення лише у випадку прямої вказівки у нормі права.

Український законодавець, надаючи визначення податкового правопорушення, констатував можливість його вчинення як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності. Згідно зі ст. 109 Податкового кодексу України «податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія або бездіяльність)...». Дія передбачає активну форму поведінки, бездіяльність — навпаки, пасивну. Відповідальність за бездіяльність можлива лише у тому випадку, якщо на суб'єкта покладался обов'язок діяти у певній ситуації у визначений спосіб<sup>2</sup>.

Об'єктивна сторона багатьох податкових правопорушень передбачає як дію, так і бездіяльність. Так, відповідно до ст. 117 Податкового кодексу України порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби може бути вчинене як шляхом бездіяльності — неподання у строки та у випадках, встановлених 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 вправлених документів для взяття на облік чи внесення змін; так і шляхом дії — подання з помилками чи у неповному обсязі. Так само статтю 120 Податкового кодексу України передбачена відповідальність за неподання та несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків).

<sup>1</sup> Хачатуров, Р. Л. Общая теория юридической ответственности : монография / Р. Л. Хачатуров, Д. А. Липинский. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2007. — С. 285.

<sup>2</sup> Там само. — С. 287.

Певна термінологічна неузгодженість простежується при закріпленні кваліфікуючих ознак податкового правопорушення, таких як повторність, наприклад. Так, відповідно до п. 127.1 ст. 127 Податкового кодексу України «ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника тягне накладення штрафу...». Виходячи з формулювання норми, вказане правопорушення може бути вчинене шляхом бездіяльності. У той же час п. 127.2 цієї статті встановлює відповідальність за повторне вчинення тих самих дій протягом 1095 днів. Виникає питання, а які дії були первинними, якщо відповідальність у п. 127.1 цієї статті встановлена за бездіяльність? Такі вади законодавчої техніки аж ніяк не прикрашають податкове законодавство і, більш того, значно ускладнюють процес правозастосування.

Як суб'єктів податкових правопорушень у ст. 109 Податкового кодексу України визначає «платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів...». Відповідно до статті 110 «Особи, які притягаються до відповідальності за вчинення правопорушень» Податкового кодексу України платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Отже, законодавець у наведеній статті виділяє три групи суб'єктів податкового правопорушення: 1) платники податків; 2) податкові агенти; 3) посадові особи платників податків та податкових агентів. При цьому у визначенні податкового правопорушення (ст. 109 Податкового кодексу України) серед суб'єктів податкового правопорушення називаються також посадові особи контролюючих органів. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України контролюючими органами є: а) органи державної податкової служби; б) митні органи. Якщо розгляну-

ти всі склади податкових правопорушень, передбачені статтями 117-128 Податкового кодексу України, можна побачити, що серед них немає жодного, суб'єктом якого виступала б посадова особа контролюючого органу. Навряд чи можна говорити про податковий характер відносин при виконанні чи невиконанні своїх обов'язків посадовими особами податкових органів, і тим паче презюмувати фінансову відповідальність таких осіб за відсутності формально закріплених складів податкових правопорушень. Відповідно до ст. 21 Податкового кодексу України за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом.

Виділення осіб як суб'єктів податкового правопорушення передбачає наявність певних ознак. Насамперед йдеться про наділення певними правами і обов'язками, спеціальним статутом, пов'язаним з оподаткуванням і закріпленням податковим законодавством<sup>1</sup>. Усе розмаїття суб'єктів податкових правовідносин можна умовно поділити на дві сторони — владну та зобов'язану, причому кожній з них буде притаманна внутрішня множинність. Так, зобов'язану сторону податкових правовідносин представляють платники податків, їх представники, податкові агенти тощо. Власне платниками податків можуть бути фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи як резиденти, так і нерезиденти.

Певні складнощі виникають при визнанні фізичних осіб та відокремлених підрозділів суб'єктами податкових правопорушень. Вдалою вбачається норма, закріплена у ст. 107 Податкового кодексу Російської Федерації, згідно з якою відповідальність за вчинення податкових правопорушень несуть організації та фізичні особи, у випадках, передбачених главами 16 та 18 Кодексу. Фізична особа може бути притягнута до відповідальності за вчинення податкових правопорушень з шістнадцятирічного віку<sup>2</sup>. На жаль, національне податкове законодавство не

<sup>1</sup> Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. — Х. : Право, 2011. — Ч. 1. — С. 648.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998, № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

встановлює вік, з якого фізична особа може притягатися до податкової відповідальності. За відсутності легальних підстав важко погодитися з твердженням, що як умови визнання особи суб'єктом податкового правопорушення виділяються також досягнення певного віку та осудність<sup>1</sup>.

Відповідно до ст. 18 Податкового кодексу України податкові агенти прирівнюються до платників податків і мають права та виконують обов'язки, встановлені для платників податків. Податковим агентом визнається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Не можна не відзначити, що таке визначення уступає нормі Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»<sup>2</sup>, яку було змінено та доповнено також обов'язком з податкової звітності. Такі зміни були об'єктивно необхідними, оскільки податковий обов'язок у широкому розумінні включає три види обов'язки платника: 1) обов'язок з податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податку; 3) обов'язок з податкової звітності. На жаль, у такому випадку спостерігається нехтування законодавцем вже виробленими позитивними тенденціями та неврахування їх у нормотворчості.

Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника податків права на особисту участь у таких відносинах. Згідно зі ст. 19 Податкового кодексу України представниками платника податків визнаються особи, які

<sup>1</sup> Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2011. – Ч. 1. – С. 648.

<sup>2</sup> Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000, № 2181-III // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків — фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства. Представник платника податків користується правами, встановленими для платників податків. На відміну від податкових агентів, законодавець звів правосуб'єктність представника платника податків лише до користування правами платника, не включив виконання обов'язків. Це, на нашу думку, не зовсім відповідає дійсності.

Податковий кодекс України не зазначив серед суб'єктів, що несуть відповідальність за порушення податкового законодавства, представників платників податків. З одного боку, серед суб'єктів податкових правопорушень згадуються посадові особи платників податків, які по суті і є представниками платників податків — юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців. Однак це лише один вид податкового представництва. Що стосується платників податків — фізичних осіб, які не мають статусу підприємця, то вони так само мають право реалізовувати свій податковий обов'язок через представника як за довіреністю, так і на підставі закону. Так, наприклад, малолітня дитина (оскільки вона ще не володіє повною податковою правосуб'єктністю) буде реалізовувати свій податковий обов'язок через батьків.

Особливе місце серед суб'єктів податкових правовідносин займають банки та інші фінансові установи, на які покладено публічний обов'язок по перерахуванню коштів до відповідних бюджетів за дорученням платників податків. Пунктами 118.1, 118.2 статті 118 Податкового кодексу України встановлено відповідальність за: а) неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установлений строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків; б) здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отри-

мання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби. Пунктом 128.1 статті 128 Податкового кодексу України встановлено відповідальність банків чи інших фінансових установ за неподання або подання податкової інформації з порушенням строку органам державної податкової служби.

Останньою ознакою складу правопорушення є суб'єктивна сторона. Перше питання, що виникає після знайомства зі статтею 109 Податкового кодексу України, — чи має склад податкового правопорушення таку ознаку як суб'єктивна сторона? Керуючись формальним критерієм, зауважимо, що українське податкове законодавство не містить інституту вини й не виділяє її як одну з ознак складу податкового правопорушення. Що це — етап розвитку національного податкового законодавства (наприклад, у кримінальному праві у певний період також був відсутній інститут вини злочинника<sup>1</sup>) або принципова позиція законодавця, що закріплює принцип відповідальності без вини чи навіть «презумпцію винуватості»?

Протилежної позиції дотримується російський законодавець. Стаття 106 Податкового кодексу Російської Федерації встановлює, що податковим правопорушенням визнається винне вчинене протиправне (у порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія чи бездіяльність) платника податків, податкового агента та інших осіб, за яке цим Кодексом встановлена відповідальність. Більш того, стаття 110 Податкового кодексу Російської Федерації розрізняє форми вини при здійсненні податкового правопорушення. Так, винною у вчиненні податкового правопорушення визнається особа, яка вчинила протиправне діяння умисно чи з необережності. Відсутність вини особи у здійсненні податкового правопорушення є обставиною, що виключає притягнення особи до відповідальності за

<sup>1</sup> Див.: Иванов, А. А. От талиона к индивидуализации юридической ответственности. Исторический очерк становления правового принципа : монография / А. А. Иванов. — М. : ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. — С. 81.



вчинення податкового правопорушення (ст. 109 Податкового кодексу Російської Федерації).

Статтею 111 Податкового кодексу Російської Федерації передбачені обставини, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення. Обставинами, за наявності яких особа не підлягає відповідальності за вчинення податкового правопорушення, визнаються:

1) здійснення діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, внаслідок стихійного лиха або інших надзвичайних та невідворотних обставин (зазначені обставини встановлюються наявністю загальновідомих фактів, публікацій у засобах масової інформації та іншими способами, що не потребують спеціальних засобів доказування);

2) вчинення діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, платником податків — фізичною особою, яка перебувала в момент його вчинення у стані, за якого ця особа не могла віддавати собі звіт у своїх діях або керувати ними внаслідок хворобливого стану (зазначені обставини підлягають доказуванню шляхом подання до податкового органу документів, які за змістом, змістом та датою відносяться до того податкового періоду, у якому вчинено податкове правопорушення);

3) виконання платником податків письмових роз'яснень про порядок обчислення, сплати податку (збору) або з інших питань застосування законодавства про податки і збори, наданих йому або невизначеному колу осіб фінансовим, податковим або іншим уповноваженим органом державної влади (уповноваженої особи цього органу) у межах його компетенції (вказані обставини встановлюються за наявності відповідного документа цього органу, що за змістом відноситься до податкових періодів, у яких вчинено податкове правопорушення, незалежно від дати видання такого документа). Положення цього підпункту не застосовується у випадку, якщо вказані письмові роз'яснення ґрунтуються на неповній або недостовірній інформації, поданій платником податків;

4) інші обставини, які можуть бути визнані судом або податковим органом, що розглядає справу, такими, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення.

Вина правопорушника, тобто психічне ставлення до проти-правної поведінки та її шкідливого результату, а також цілі та мотиви протиправної поведінки становлять зміст суб'єктивної сторони правопорушення<sup>1</sup>. Якщо стосовно фізичних осіб визначення вини є звичним і доволі зрозумілим, то яким чином буде визначатися вина юридичних осіб — платників податків, складно уявити.

Вині надається таке велике і важливе значення, оскільки винна відповідальність оголошується принципом юридичної відповідальності<sup>2</sup>. Враховуючи здобутки загальної правової теорії, не можна забувати про особливості галузевого правового регулювання. Так, наприклад, у цивільному праві допускається презумпція вини. На сьогодні важко однозначно стверджувати, чим викликана відсутність інституту вини у складі податкового правопорушення — недосконалістю законодавчої техніки чи твердою позицією законотворця.

Гостра полемічність проблеми обумовлена в першу чергу тим, що відносини податкової відповідальності перебувають на межі приватних та публічних інтересів. Так, з одного боку, державі байдуже, чому платник податків не виконав свій конституційний обов'язок та не сплатив визначену суму податку до бюджету. Публічний фіскальний інтерес держави, за рахунок якого по суті і забезпечується життєдіяльність всього суспільства, порушено. З другого боку — чи не порушуються права платника податків при встановленні відповідальності за вчинення податкового правопорушення без вини? Вибудовування та збереження балансу приватного та публічного інтересу у фінансово-правовому регулюванні взагалі і у податковому зокрема є одним з головних чинників, що впливають на рівень фінансової дисципліни у державі.

---

<sup>1</sup> Витрук, Н. В. Общая теория юридической ответственности / Н. В. Витрук. — 2-е изд., испр. и доп. — М. : Норма, — 2009. — С. 311.

<sup>2</sup> Там само. — С. 311–313.

Н. Ю. Онищук

### НАЛОГОВОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ ПО НАЛОГОВОМУ КОДЕКСУ УКРАИНЫ

*С принятием Налогового кодекса Украины проблема ответственности за нарушение налогового законодательства стала особенно острой. Единственным основанием для привлечения к налоговой ответственности является наличие состава налогового правонарушения. Как правило, в структуру состава правонарушения входят объект, субъект, объективная и субъективная стороны. Характерной особенностью национального налогового законодательства является отсутствие института вины и не выделение ее в качестве одного из признаков состава налогового правонарушения.*

**Ключевые слова:** налоговое законодательство, налоговая ответственность, налоговое правонарушение, вина.

N. Y. Onyshchuk

### TAX OFFENCE ACCORDING TO THE TAX CODE OF UKRAINE

*With the adoption of The Tax Code of Ukraine the problem of responsibility for violation of tax legislation has become one of the sharpest. The only reason for attraction to the tax responsibility is the existence of a tax offence. As a rule, the structure of the tax offence includes object, subject, objective and subjective sides. There is a specific feature in the national tax legislation, that's the absence of the institute of guilt and its not being one of signs of tax offence.*

**Keywords:** tax legislation, tax responsibility, tax offence, guilt.