

рушенням упродовж 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/borotba-z-ekonomichnoyu-zlochinnistyu-ta/informatsiyna-dovidka-schodo-rezultati/> – Назва з екрану.

3. Кравець М.О. Адміністративно-правова кваліфікація порушень митних правил : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / М.О. Кравець. – Київ, 2013. – 20 с.

4. Остапенко О.І. Адміністративна деліктологія: дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Остапенко Олександр Іванович. – К., 1996. – 401 с.

5. Кисин В.Р. Административное правонарушение: понятие, состав, квалификация : уч. пособие. – М. : Изд-во МВШМ МВД РСФСР, 1991. – 58 с.

6. Административное право России : учебник. Ч. III. Административная юрисдикция / Под ред. д.ю.н., проф. Коренева А.П., д.ю.н., проф. Кикотя В.Я. – М. : Моск. ун-т МВД России, ЦЮЛ «Щит», 2002. – 368 с.

7. Остапенко О.І. Кваліфікація адміністративних правопорушень. – Львів : Львівський ін-т внутр. справ при НАВС, 2000. – 173 с.

8. Навроцький В.О. Теоретичні проблеми кримінально-правової кваліфікації : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец 12.00.08 «Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право» / В.О. Навроцький. – Київ, 2000. – 33 с.

**КУСЛІЙ В. О.,**

здобувач кафедри адміністративного права  
Інституту права імені князя Володимира Великого  
(Міжрегіональна академія управління персоналом)

УДК 347.73

#### ПОДАТКОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ: ПОНЯТТЯ, ОЗНАКИ, УМОВИ І ПРИЧИНИ ЙОГО ВИНИКНЕННЯ

Розглянуто ознаки і поняття податкового правопорушення, з'ясовано умови та причини його виникнення. Визначено коло платників податків, а також виявлено основні недоліки податкової системи України.

**Ключові слова:** фінансова відповідальність, податкове правопорушення, податки і збори, учасник податкових правовідносин, платники податків.

Рассмотрены признаки и понятие налогового правонарушения, выяснены условия и причины его возникновения. Определен круг налогоплательщиков, а также выявлены основные недостатки налоговой системы Украины.

**Ключевые слова:** финансовая ответственность, налоговое правонарушение, налоги и сборы, участник налоговых отношений, налогоплательщики.

Considered are the signs and the concept of a tax offence, conditions and reasons of its occurrence. The circle of taxpayers, and identified the main shortcomings of the tax system of Ukraine.

**Key words:** financial responsibility, tax violations, taxes and charges, the participant of the tax relations, taxpayers.

**Вступ.** Сплачувати податки і збори як загальний обов'язок кожного громадянина в порядку і розмірах, встановлених законом, закріплений статтею 67 Конституції України [1]. З метою належного виконання цього конституційного обов'язку та забезпечення законності в податковій сфері законодавчо закріплені заходи правового впливу, серед яких головне місце відведено заходам юридичної відповідальності. Фінансові санкції, що застосовуються за порушення норм податкового законодавства, за своїми ознаками не можуть бути віднесені до заходів загальнодержавних видів юридичної відповідальності, а саме кримінальної, адміністративної, цивільно-правової та дисциплінарної.

У зв'язку з цим науковцями фінансового права обґрунтовується думка щодо становлення якісно нового, самостійного виду юридичної відповідальності – фінансової. Хоча, деякі вчені розглядають фінансову відповідальність як різновид адміністративної, інші – як похідну цивільно-правової відповідальності, треті – вказують на її комплексний характер, що полягає у поєднанні елементів адміністративної та кримінальної відповідальності. Підставою для вжиття заходів податкового примусу має бути тільки податкове правопорушення.



**Аналіз останніх публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Інститут фінансової відповідальності в галузі податкового права вивчали, зокрема, А.В. Андреев, А.З. Арсланбекова, С.Є. Батиров, О.О. Гогін, І.А. Гончаренко, А.В. Гончаров, Т.А. Гусева, Є.С. Єфремова, В.О. Зайцев, О.В. Зимін, О.В. Каплієва, В.О. Мачехін, А.О. Ніколаєв, А.В. Передьорнін, А.В. Роздайбіда, Л.Б. Рейдель, Н.А. Саттарова, Р.О. Сергієнко, А.М. Сердцев, Н.В. Сердюкова, В.В. Стрельников, Т.В. Телятицька, Л.В. Тернова, О.О. Томилін, Д.В. Тютін, К.В. Хомич, Е.М. Циганков, О.І. Юстус.

Разом з тим, поза увагою науковців залишилися, зокрема, питання визначення поняття податкового правопорушення, елементів його складу, встановлення співвідношення фінансової відповідальності за податкові правопорушення з іншими видами юридичної відповідальності у цій сфері, дослідження сутності та видів фінансових санкцій, аналіз їх ефективності.

**Постановка завдання.** Метою цієї статті є аналіз складу податкового правопорушення, його ознак, а також з'ясування умов і причин його виникнення.

**Результати дослідження.** Ознаками податкового правопорушення є суспільна шкідливість діяння, зокрема, заподіяння майнової шкоди суб'єктам податкових правовідносин, а також можливість такого заподіяння, протиправність, а саме, порушення суб'єктами податкових правовідносин норм податкового законодавства, винність, тобто діяння вчинюється умисно або з необережності, караність – юридичним наслідком вчинення діяння, що містить ознаки податкового правопорушення є застосування заходів фінансово-правової відповідальності. Загальні підходи при характеристиці ознак податкового правопорушення мають принципові відмінності, які переважно стосуються обов'язковості і змістового навантаження ознаки «суспільної шкідливості і «винності».

Виходячи із загальнотеоретичних підходів, податкове правопорушення можна визначити як суспільно-шкідливе, винне діяння, що порушує норми податкового законодавства, за вчинення якого передбачено фінансово-правову відповідальність.

Згідно із ст. 109 Податкового кодексу України 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. 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, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України [2].

В юридичній науці розрізняють наступні ознаки правопорушень:

- а) протиправність діяння – має місце дія або бездіяльність, що порушують норму права;
- б) винність діяння – характеризується вчиненням протиправного діяння або бездіяльністю умисно або з необережності.

Умисним діянням вважається, коли особа, яка його вчинила, усвідомила протиправний характер своїх дій (бездіяльності) і бажала настання шкідливих наслідків або свідомо допускала їх. Вчиненим з необережності правопорушення вважається, коли особа передбачає можливість настання шкідливих наслідків, але легковажно розраховує на їх уникнення або не усвідомлює протиправності вчиненого, хоча могла і повинна була її усвідомлювати. Для визначення правопорушення має існувати причинний зв'язок між протиправним діянням і настанням негативних наслідків й карність діяння, тобто наявність встановленої законом відповідальності за вчинення цього правопорушення.

Відсутність однієї з вищезазначених ознак не дозволяє розглядати учасника податкових правовідносин як правопорушника і таким чином виключає підстави для застосування податкового примусу, зокрема притягнення його до правової відповідальності. Щоб діяння платника податків підлягало відповідальності, воно має відповідати ознакам і елементам складу правопорушення, тобто мати склад правопорушення. Склад правопорушення – це система об'єктивних і суб'єктивних елементів діяння, яка включає: об'єкт правопорушення; суб'єкт правопорушення; об'єктивну сторону правопорушення і суб'єктивну сторону правопорушення.

Об'єкт правопорушення являє собою об'єкт правової охорони, який містить у собі суспільні відносини чи інтереси, що охороняються.

Суб'єкт правопорушення – дієздатна особа, що вчинила діяння або бездіяльність з ознаками правопорушення.

Об'єктивна сторона правопорушення виражається в самому протиправному діянні, в способі, місці, часі та інших обставинах його вчинення, негативних наслідках і причинному зв'язку між діянням і результатом.

Суб'єктивна сторона правопорушення характеризується метою, цілями, мотивами поведінки суб'єкта, ступенем його вини у формі умислу чи необережності (халатності).

Усі чотири елементи правопорушення є взаємопов'язаними, взаємозалежними і взаємодіють між собою. Об'єкт правопорушення взаємодіє з об'єктивним боком складу правопорушення, визначаючи шкоду



від діяння. Об'єктивна сторона як об'єкт поведінки пов'язана з суб'єктом правопорушення, що вчиняє те або інше діяння, завдаючи шкоду об'єкту.

Спираючись на елементи складу правопорушення, можна дослідити саме правопорушення шляхом аналізу та вивчення умов, причин і характеру самого діяння і його складових.

Склад податкового правопорушення можна визначити як сукупність об'єктивних (об'єкт, об'єктивна сторона) і суб'єктивних (суб'єкт, суб'єктивна сторона) елементів, які характеризують діяння як податкове правопорушення. Об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини, що виникають між суб'єктами податкових правовідносин з приводу забезпечення надходження податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету і цільових фондів коштів. Предметом податкового правопорушення як матеріальної ознаки правопорушення визнаються грошові кошти, які належать до сплати у формі податку, збору (обов'язкового платежу).

Вивчення ознак об'єктивної сторони податкового правопорушення дозволяє встановити протиріччя законодавчої техніки – диспозиції більшості складів сконструйовано як формальні, а санкції за методикою розрахунку будуються з урахуванням обов'язкових шкідливих майнових наслідків, тобто для матеріальних складів [3, с. 12].

Залежно від функціонального призначення податкового правопорушення та на підставі співвідношення філософських категорій «загального», «особливого» і «окремого» виділяються такі види суб'єктів: платники податків – фізичні особи та організації; податкові агенти; збирачі податків і зборів; особи, на яких законодавством покладається обов'язок по сплаті податків і зборів замість платників; особи, на яких законодавством покладено обов'язок по сприянню податковим органам у здійсненні податкового контролю.

Залежно від виду здійснюваної діяльності фізичні особи – платники податків представлені: найманими працівниками, зобов'язаними сплачувати податок з доходів; особами, що мають статус самозайнятих, тобто які є суб'єктами підприємницької діяльності або здійснюють незалежну професійну діяльність; платниками інших видів податків. Обов'язковою ознакою фізичної особи як суб'єкта податкового правопорушення визнається вік набуття деліктоздатності і осудність.

Розкриття сутності податкової деліктоздатності юридичних осіб, консолідованих груп платників податків, філій, відособлених підрозділів без статусу юридичної особи безпосередньо пов'язано з вирішенням проблеми, що стосується суб'єкта податкового правопорушення і суб'єкта відповідальності. За вчинення філією податкового правопорушення до фінансово-правової відповідальності притягується юридична особа, структурним підрозділом якої є цей філіал. Необхідність узгодження інститутів податкового та цивільного права, недоцільність надання статусу платника податків відокремленим підрозділам юридичної особи, потреба зближення податкових законодавств України та Європейського Союзу постають основними контрчинниками при визнанні філій, відокремлених підрозділів без статусу юридичної особи самостійними суб'єктами податкового правопорушення.

Для позначення колективного суб'єкта необхідно вживати термін «організація», а не «юридична особа», що обґрунтовується існуванням колективних суб'єктів – не наділених ознаками юридичної особи, але визнаних платниками податків. Необхідність віднесення вини у формі умислу і необережності до складу податкового правопорушення обґрунтовується її функцією при досягненні цілей юридичної відповідальності. Ми погоджуємося з думкою окремих вчених щодо доцільності закріплення в чинному податковому законодавстві традиційних видів необережності (самовпевненості та недбалості) [4, с. 240].

Протиправність податкового правопорушення полягає в недотриманні правової форми цього діяння, а винуватість – у вчиненні цього діяння навмисно чи з необережності. Суб'єктів податкових правовідносин можна класифікувати за кількома ознаками, зокрема:

- а) за місцем перебування (за джерелами доходу);
- б) за юридичним статусом (юридичні чи фізичні особи);
- в) за правами та обов'язками.

Суб'єкти податкових правовідносин головним чином добровільно й у відповідності до законодавства виконують свої обов'язки в сфері оподаткування. І водночас значна частина з них порушує закони саме при сплаті податків і зборів. Думка, що податкові правопорушення – це лише ухилення платників податків від сплати податків, є хибною, хоча несплата податків і є сьогодні найбільш поширеним податковим правопорушенням.

Причини виникнення податкових правопорушень в Україні можна розділити на три умовні групи: а) правові; б) економічні; в) моральні.

Податкове законодавство є надто великим за кількістю нормативних актів, часто суперечливим і недосконалим, й у нього постійно вносяться зміни та доповнення. Опанувати таку правову базу платнику податків складно, а інколи просто неможливо. Складність і нестабільність податкового законодавства і є тими правовими причинами, що породжують податкові правопорушення.

Економічні причини полягають у наявності занадто високих податкових ставок, обтяжливості податкової системи і нездатності окремих платників податків своєчасно і сповна сплачувати податки і збори.



Моральними причинами є низька правова культура, негативне ставлення до системи оподаткування, взаємна неповага органів адміністрування і платників податків, коли податки стягують, а не справляють.

Як бачимо, на вчинення податкових правопорушень мають вплив причини й об'єктивного, і суб'єктивного характеру, що має значення при визначенні ознак і характеру конкретних податкових правопорушень.

Вчиненню податкових правопорушень сприяє загальна ситуація, яка склалась у системі оподаткування України, зокрема, кризові явища в соціальному, економічному та політичному житті суспільства.

Недопустимо низьким є рівень сплачуваності податків порівняно із законними податковими вимогами, що свідчить про масштабність звільнень та ухилень від оподаткування, а також неефективності організації податкової системи [5].

До недоліків податкової системи України потрібно зарахувати й надзвичайну нерівномірність і несправедливість розподілу податкового навантаження на різних платників податків. Для суб'єктів господарювання така нерівномірність сформувалась завдяки, по-перше, запровадженню спеціальних систем оподаткування для окремих галузей економіки, а також підприємств, що діють на територіях спеціальних економічних зон, технопарків і зон пріоритетного розвитку. Несправедливість, що виникає при цьому, створює ринкову мотивацію до інвестицій у найрентабельніші сектори економіки; змушує окремі господарства перереєструватися як сукупність малих структур і уникати податкових зобов'язань, створювати корупційно-адміністративні зони пільгового оподаткування, здійснювати контрабандно-тіньові операції та фальсифікувати податкову звітність;

По-друге, така нерівномірність сформувалась завдяки законодавчо встановленим звільненням від сплати або знижок ставок податків у окремих секторах економіки. Такі офіційні пільги, що стосувалися як прямих, так і непрямих податків, були встановлені головним чином для галузей та виробництв, що стали збитковими і неконкурентоспроможними (автомобільна, суднобудівна, вугільна, газова промисловість, ВПК, металургія, електроенергетика та інші). Відсутність таких пільг для підприємств інших галузей (легкої, харчової, деревообробної, будматеріалів тощо) стимулювало їх шукати шляхи ухилення від оподаткування.

По-третє, нерівномірність податкового навантаження формувалась також унаслідок додаткових надвисоких податкових зобов'язань для таких державних монополістів, як газо- та нафтотранспортні підприємства і для інших прибуткових підприємств державної власності.

Нерівномірність також сформована завдяки неофіційним домовленостям між платниками податків та органами податкової служби про зменшення сум платежів за допомогою заниження обсягів доходів та інших предметів оподаткування. Особливо широко використовується механізм таких домовленостей з найбільш великими платниками податків, торгівельно-посередницькими, фінансовими, великими корпоративними та багатогалузевими структурами. Очевидно, саме тут бюджет втрачає найбільшу суму надходжень;

Нерівномірність можлива і від свідомого ухилення підприємств від своїх зобов'язань шляхом фальсифікації звітності про свою діяльність, майно та рівень доходності. Несплата законно встановлених податків за допомогою неофіційних (корупційних) змов між податківцями і платниками податків разом з самочинними ухиленнями підприємств від оподаткування за оцінками різних експертів становлять мільярди гривень.

Власники великих майнових активів через високе оподаткування фондів зарплати, зокрема, до Пенсійного та Державного соціального фондів, приховують дійсні суми своїх доходів, повністю або частково ухиляються від зобов'язань.

Таким чином, нерівномірність і несправедливість, притаманні чинній податковій системі, є серйозним поштовхом до функціонування тіньової економіки, штучних структурно-галузевих викривлень у національному виробництві та інвестиціях, обмеженні бюджетних рахунків держави до вчинення податкових правопорушень.

Згубність чинної системи оподаткування полягає й у її перевантаженні непрямими податками, які у сукупності становлять майже половину всіх податкових платежів громадян України. Водночас частка прямих податків, які сплачують підприємства та інші суб'єкти господарювання (сплачують лише ввізне, вивізне та державне мито), не перевищує десятої частини їх сукупних податкових зобов'язань. Фактично через непрямі податки (акцизи та ПДВ) держава перебрала податкове навантаження на плечі населення, що також породжує причини для податкових правопорушень [6, с. 4].

**Висновок.** Податкове правопорушення – це протиправне, винне діяння, яке полягає в умисній чи неумисній дії або бездіяльності суб'єкта податкових відносин, що порушує права й інтереси учасників цього виду суспільних відносин, за яке законодавством встановлено певну відповідальність фінансового, адміністративного або кримінального характеру.

За об'єктом можна класифікувати податкові правопорушення на: порушення, пов'язані з порядком обліку платників податків та надання податкової звітності; порушення, пов'язані з обчисленням, сплатою, утриманням і перерахуванням податків і зборів; порушення, пов'язані з невиконанням рішень податкових органів; порушення прав і законних інтересів платників податків. Вимоги юридичної техніки щодо побудови законодавчих конструкцій правопорушень переконують у недопустимості безпідставної диференціації податкових правопорушень за видом податку або збору.



Податкові правопорушення є підставою для застосування до порушника заходів податкового примусу через притягнення його до адміністративної, фінансової або кримінальної відповідальності.

**Список використаних джерел:**

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07/ З.М. Будько ; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – 18 с.
4. Угровецький О.П. Система оподаткування в Україні : становлення, реформування, адміністрування [Текст] : монографія / Угровецький О. П. – Х. : Золота миля, 2009. – 327 с.
5. Українські реферати: фінанси і податкова система України. – 2007. – № 14.
6. Трипольська М.І. Фінансово-правова та адміністративна відповідальність: порівняльно-правова характеристика // Науковий вісник академії муніципального управління : збірник наукових праць. – Серія «Право». – 2010. – Вип. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_GumNvamu\\_pr/2010\\_1/15.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_GumNvamu_pr/2010_1/15.pdf).

**МУЗИКА-СТЕФАНЧУК О. А.,**  
доктор юридичних наук, доцент,  
професор кафедри правового  
регулювання економіки та правознавства  
(Тернопільський національний  
економічний університет)

**ПОЛЯНИЧКО А. О.,**  
здобувач  
(Київський міжнародний університет)

УДК 346.62

### ЄВРОПЕЙСЬКЕ ПІДґРУНТЯ ОСНОВНИХ ЗАСАД ОПОДАТКУВАННЯ

У статті досліджуються правила оподаткування, що сформульовані європейськими вченими-економістами. Розглядається розвиток економічного вчення у теорії податкового права. Аналізуються окремі засади сучасного оподаткування. Обґрунтовується те, що принципи оподаткування передували виникненню принципів податкового права.

**Ключові слова:** принцип, засада, правило, оподаткування, податкове право.

В статье исследуются правила налогообложения, сформулированные европейскими учеными-экономистами. Рассматривается развитие экономического учения в теории налогового права. Анализируются отдельные принципы современного налогообложения. Обосновывается, что принципы налогообложения предшествовали возникновению принципов налогового права.

**Ключевые слова:** принцип, основа, правило, налогообложение, налоговое право.

The article deals with tax rules, formulated by European scientists economists. We consider the development of economic theory in the theory of tax law. Analyzed some aspects of modern taxation. Argued that the principles of taxation preceded the rise of the principles of tax law.

**Key words:** principle, basis, rule, taxation, tax law.

**Вступ.** Нині податково-правова наука все частіше використовує поняття «принципи податкового права», натомість законодавчо закріплюються, як правило, засади оподаткування та засади податкового законодавства. Не вдаючись в глибоке дослідження співвідношення вказаних засад, зазначимо, що засади оподаткування досліджуються вченими-юристами та економістами. Принципи податкового права – це предмет виключно правових досліджень.

У своїй роботі ми не можемо обійти увагою історію походження засад чи правил оподаткування, які лягли в основу принципів податкового права і законодавства.

На сьогодні є чимало досліджень, присвячених принципам права, проте вітчизняних фінансово-правових досліджень існує вкрай мало. Варто відзначити працю О.С. Башняк та окремі публікації вчених у

