

5. Course of Administrative Law of Ukraine: textbook / [V.K. Kolpakov, O.V. Kuzmenko, I.D. Pastuh, V.D. Sushenko and others] ; edited by V.V. Kovalenko. – Kiev: Urinkom Inter, 2012. – 808 p.
6. Mikolenko A.I. The theory of administrative law : the past, the present and the future) / Mikolenko A.I. // *Publichnoe pravo*. – 2011. – № 2. – P. 136-142.

УДК 347.73

## ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДУ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

Трипольська М.І., к.ю.н., доцент

*Класичний приватний університет (tripolskaya@inbox.ru)*

Статтю присвячено дослідженню особливостей складу податкового правопорушення за податковим законодавством України. Автором здійснене доктринальне визначення складу податкового правопорушення. Визначені недоліки в закріпленні складу податкового правопорушення в Податковому кодексі України. Зокрема, визначено, що суб'єктивна сторона податкового правопорушення виключена з його складу.

*Ключові слова: фінансово-правова відповідальність, податкова відповідальність, податкове правопорушення, склад податкового правопорушення, суб'єктивна сторона податкового правопорушення.*

Трипольская М.И. ОСОБЕННОСТИ СОСТАВА НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ / Классический приватный университет, Украина

Статья посвящена исследованию особенностей состава налогового правонарушения в соответствии с налоговым законодательством Украины. Автором осуществлено доктринальное определение состава налогового правонарушения. Определены несовершенства в закреплении состава налогового правонарушения Налоговым кодексом Украины. В особенности, установлено, что субъективная сторона налогового правонарушения исключена из его состава.

*Ключевые слова: финансово-правовая ответственность, налоговая ответственность, налоговое правонарушение, состав налогового правонарушения, субъективная сторона налогового правонарушения.*

Tripolskaya M. THE FEATURE OF CONSTRUCTION OF THE TAX OFFENCE / Classic private university, Ukraine

Article deals with the problem of tax offence as base of financial responsibility for violation of tax legislation. The feature of construction of the tax offence has been studied by author. On the basis of comprehensive analysis of the measures of the construction the tax offence the scientific definition has been made by author.

Central part of article devoted to investigation of subjective side of tax offence. Devoted that subjective side of tax offence excluded from construction of tax offence by the tax legislation of Ukraine.

The author reveals the imperfections of the legal regulation of the financial responsibility for the violation of tax legislation. On the authors opinion in Tax Code of Ukraine must be fixed the definition of financial responsibility for violation of tax legislation. The concepts of the violation of the tax legislation and tax offense must be separated in the Tax Code of Ukraine.

The violations of tax legislation include a wide range of offenses, which include crimes, administrative and financial violations. Tax offenses, including their financial and legal nature, as well as fiscal, monetary, banking is a form of financial wrongdoing, and therefore is the basis of financial and legal responsibility for tax offences. Tax offenses inherent in following features: the main reason is the financial and legal responsibility for violation of tax legislation. They are characterized by social harm, unlawfulness, guilt; committed in the form of actions (or inaction); is

punishable (for their commitment to the tax legislation provides for measures of financial and legal responsibility).

The base of financial responsibility for the violation of tax legislation has been considered by author. On the basis of the study of measurements of the tax offense the scientific definition of tax offence has been made by author.

*Key words: financial responsibility, tax responsibility, tax offence, construction of the tax offence, subjective side of the tax offence.*

Склад податкового правопорушення має дуже важливе значення, адже встановлення його ознак дозволяє дотриматися принципів законності, обґрунтованості, справедливості при застосуванні юридичної відповідальності до суб'єкта фінансового права, чітко розмежувати правомірні та протиправні діяння, а також відмежувати одне податкове правопорушення від іншого.

Дослідженню складу податкового правопорушення у своїх роботах приділяли увагу такі вчені: З.М. Будько, Д.Г. Вігдорчик, О.О. Гогін, О.В. Демін, Е.С. Дмитренко, О.В. Зимін, А.Й. Іванський, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Оніщук та ін.

Проблему закріплення ознак суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення у податковому законодавстві України у своїх роботах піднімали: З.М. Будько, Д.М. Лук'янець, Н.Ю. Оніщук. Комплексному дослідженню інституту вини в податковому праві присвячена монографія російського вченого І.С. Іванова. У вітчизняній же науці фінансового права питанню суб'єктивної сторони складу податкового правопорушення не приділено достатньої уваги.

Мета статті полягає у визначенні особливостей закріплення складу податкового правопорушення в податковому законодавстві.

У теорії права існують різні погляди щодо визначення складу правопорушення. В.С. Нерсисянц зазначає, що «юридичний склад правопорушення – це система ознак протиправної поведінки, яка дає можливість кваліфікувати її як протиправну поведінку». В.М. Кудрявцев визначає склад правопорушення як інформаційну модель певного правопорушення, яка закріплена в законі [1, с. 42]. І.Є. Великосельська визначає склад правопорушення, як теоретичну конструкцію (абстракцію), яка виводиться логічним шляхом з правових норм і характеризує правопорушення з чотирьох сторін (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона) і виконує по відношенню до правопорушника лише службову роль, необхідну для процесу правозастосування. Склад правопорушення є уявною конструкцією, він не виступає як явище об'єктивної дійсності, у реальній дійсності існує лише правопорушення, а його склад є винаходом вчених, який є необхідним для аналізу самого правопорушення та процесу кваліфікації [2, с. 8; 3, с. 1636].

Дійсно, склад правопорушення є науковою конструкцією, яка не є явищем об'єктивної дійсності, це система обов'язкових ознак, які дозволяють кваліфікувати певне діяння як правопорушення. Тож, на наш погляд, складом правопорушення є наукова конструкція, яка включає нормативно закріплену систему об'єктивних і суб'єктивних ознак, які характеризують діяння як правопорушення певного виду. У юридичній науці ці ознаки традиційно виділяють в чотири групи: об'єкт, об'єктивну сторону, суб'єкт та суб'єктивну сторону правопорушення.

Наявність у протиправному діянні сукупності об'єктивних та суб'єктивних ознак, які ідентифікують його як податкове правопорушення, є основною підставою для притягнення правопорушника до фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства і застосування фінансово-правових санкцій. Тобто, склад податкового правопорушення є критерієм кваліфікації вчиненого протиправного діяння як податкового правопорушення, а також обґрунтованості і правомірності застосування заходів фінансово-правової відповідальності.

Склад правопорушення має дуже важливе значення для фінансово-правової охорони, адже відсутність у діянні хоча б однієї з ознак складу податкового правопорушення унеможливорює притягнення особи до фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства.

У науці фінансового права по різному визначають склад податкового правопорушення. Більшість вчених визначають склад податкового правопорушення, як сукупність встановлених Податковим кодексом об'єктивних та суб'єктивних ознак, які є необхідними і достатніми для визнання діяння податковим правопорушенням і притягнення до податкової відповідальності [4, с. 34]. Інші ж визначають його, як сукупність встановлених Податковим кодексом фактичних обставин і ознак, наявність яких дає можливість кваліфікувати протиправне діяння як конкретне податкове правопорушення [5, с. 272].

На нашу думку, визначити склад податкового правопорушення можливо лише шляхом розкриття притаманних йому рис. Враховуючи вищезазначене, для складу податкового правопорушення є характерним таке: є науковою конструкцією, яка об'єднує систему нормативно визначених ознак податкового правопорушення, яка дає змогу ідентифікувати певне протиправне діяння як податкове правопорушення; є критерієм достовірної кваліфікації діяння як податкового правопорушення; є критерієм диференціації одного податкового правопорушення від іншого; є єдиною підставою притягнення особи до фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства; гарантує права осіб, які притягуються до фінансово-правової відповідальності, адже за відсутності в її діянні хоча б однієї з ознак складу податкового правопорушення, можливість застосування фінансово-правових санкцій виключається.

Отже, на нашу думку, доктринально склад податкового правопорушення можна визначити як наукову конструкцію, яка включає нормативно закріплену систему об'єктивних і суб'єктивних ознак, які характеризують діяння як податкове правопорушення, наявність яких є підставою для притягнення особи до фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства.

Податковий кодекс України не містить вказівки на «склад податкового правопорушення», що, на нашу думку, є суттєвою прогалиною. Звертаючи увагу на те, що у правозастосовній практиці визначення в діянні усіх ознак складу податкового правопорушення є критерієм для кваліфікації цього діяння як податкового правопорушення, ч.1 статті 14 Податкового кодексу України слід доповнити визначенням складу податкового правопорушення як сукупності об'єктивних та суб'єктивних ознак, наявність яких характеризує діяння як податкове правопорушення і є підставою для застосування фінансово-правової відповідальності. Статтю 112 Податкового кодексу України, на наш погляд, слід доповнити положенням: «Підставою притягнення до фінансово-правової відповідальності є наявність у діянні особи, що порушує закони з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, усіх ознак складу податкового правопорушення».

Склади податкових правопорушень відносяться до складів правопорушень публічного права. І.Є. Великосельська звертає увагу на відмінність складів правопорушень у публічному та приватному праві. Так, на її думку, до загальних рис усіх складів правопорушень у публічному праві можна віднести таке: об'єктивна сторона таких складів правопорушень характеризується діянням, направленим на відносини, які регулюються і охороняються нормами публічних галузей права; ці діяння призводять до несприятливих наслідків як для всього суспільства і держави, так і для окремої особистості; об'єктами складів цього виду правопорушень можуть бути, як публічно правові, так і

приватноправові відносини; обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони складів правопорушень у публічному праві є вина [2, с. 10].

Щоб з'ясувати, чи наділений склад податкового правопорушення тими ж рисами, що й склади інших видів правопорушень публічного права, зупинимося на розгляді кожної з ознак складу податкового правопорушення.

Як вже було зазначено, склад податкового правопорушення включає в себе систему об'єктивних та суб'єктивних ознак. Об'єктивні ознаки податкового правопорушення покликані охарактеризувати податкове правопорушення як зовнішньо виражену поведінку, яка спричиняє вплив на певні охоронювані податковим законодавством суспільні відносини, яка пов'язана з результатами цього впливу причинно-наслідковим зв'язком. Так, об'єктивні ознаки податкового правопорушення можна визначити, як зовнішні ознаки податкового правопорушення. Об'єктивні ознаки включають у себе об'єкт та об'єктивну сторону податкового правопорушення. Суб'єктивні ознаки покликані охарактеризувати податкове правопорушення з внутрішньої сторони, зокрема, особу, яка вчиняє діяння, яке містить ознаки податкового правопорушення, та її внутрішнє відношення до цього діяння. Як результат, суб'єктивні ознаки податкового правопорушення можна віднести до внутрішніх ознак податкового правопорушення. Суб'єктивні ознаки податкового правопорушення включають в себе суб'єкт та суб'єктивну сторону податкового правопорушення.

У статті 109 Податкового кодексу України податкове правопорушення визначено, як 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. Виходячи з цього визначення, вина виключається з обов'язкових ознак складу податкового правопорушення, що за відсутності закріплення інших ознак суб'єктивної сторони податкового правопорушення повністю виключає її зі складу податкового правопорушення.

Слушним є зауваження з цього приводу професора Д.М. Лук'янця, який зазначає: «Вина є ключовим елементом суб'єктивної сторони податкового правопорушення, але жодного положення про вину особи, що притягується до фінансової відповідальності, у Податковому кодексі немає. Такий стан справ дає всі підстави стверджувати, що притягнення до фінансової відповідальності здійснюється на підставах об'єктивного ставлення у вину, без урахування будь-яких обставин вчинення правопорушення, а також причин та умов, що призвели до вчинення такого правопорушення» [6].

Проте, у низці статей Податкового кодексу України все ж таки є вказівки на вину певних суб'єктів податкових правовідносин. Наприклад, відповідно до п.129.6 ст.129 Податкового кодексу України за порушення строку зарахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів або державних цільових фондів з вини банку, такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції, а також несе іншу відповідальність, встановлену Податковим кодексом. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Відповідно до п.49.6 ст.49 Податкового кодексу України у разі втрати або пошкодження поштового відправлення чи затримки його вручення органу державної податкової служби з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. У такому разі, платник податків звільняється від відповідальності за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації.

Така позиція законодавця є досить неоднозначною. З одного боку, винність не визначається обов'язковою ознакою податкового правопорушення, з іншого – зміст

деяких положень непрямо вказує на звільнення платників податків від відповідальності в разі наявності вини інших суб'єктів податкових правовідносин у вчиненні податкового правопорушення. Проте, все ж таки, визначення, яке міститься в статті 109 Податкового кодексу, є загальною нормою, яка виключає ознаку вини з переліку обов'язкових ознак складу податкового правопорушення, що загалом, повністю виключає суб'єктивну сторону зі складу податкового правопорушення.

Суб'єктивна сторона податкового правопорушення має важливе значення, адже вона дозволяє відмежувати протиправне діяння від правомірної поведінки, а також розмежувати схожі за ознаками об'єктивної сторони складу податкових правопорушень. До того ж, виключення суб'єктивної сторони зі складу податкового правопорушення призводить до порушення принципів справедливості та індивідуалізації фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства.

Податкове правопорушення за своєю природою є різновидом фінансового правопорушення, яке не знайшло свого законодавчого визначення, проте, у науці фінансового права більшістю авторів визначається як винне діяння. Виходячи з цього, види фінансового правопорушення, до яких належить податкове правопорушення, також повинні бути наділені ознакою винності, проте законодавче визначення податкового правопорушення свідчить про протилежне. Чи є це свідомим виключенням елементу суб'єктивної сторони зі складу податкового правопорушення, або ж це недолік законодавчої техніки, з'ясувати достовірно не є можливим. Проте можна припустити, чому саме законодавець не включив ознаку вини у визначення податкового правопорушення.

На наш погляд, подібна ситуація є все ж таки недоліком законодавчої техніки, який став наслідком недосконалого закріплення інституту фінансово-правової відповідальності в Податковому кодексі України. По-перше, сам термін «податкове правопорушення» окрім статті 109, де міститься його визначення, більше не згадується у Податковому кодексі України. Визначення податкового правопорушення не конкретизує, заходи якого виду юридичної відповідальності застосовуються за його вчинення. Натомість, стаття 111 Податкового кодексу України визначає, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи, застосовуються фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність. Як саме співвідносяться між собою «податкове правопорушення» та «порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи» також у Кодексі не визначається.

На наш погляд, законодавець безпідставно ототожнив ці поняття, вмістивши у зміст терміну «податкове правопорушення» усі види правопорушень, які є підставами відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи. Це і злочини, і адміністративні правопорушення, і фінансові правопорушення. Підтвердженням вкладення розширеного змісту в термін «податкове правопорушення» є й визначення у ч.1 статті 109 Податкового кодексу України серед суб'єктів податкового правопорушення й посадових осіб контролюючих органів. Посадові особи контролюючих органів не є суб'єктами фінансового правопорушення і до них не можуть бути застосовані заходи фінансово-правової відповідальності, тож суб'єктом податкового правопорушення в контексті підстави фінансово-правової відповідальності вони також бути не можуть.

Сам термін «податкове правопорушення» застосовується лише у ч.1 статті 109 Податкового кодексу України, в інших статтях, зокрема й в ч.2 тієї ж статті, застосовується або «порушення», або «порушення законів з питань оподаткування та

іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи». Виходячи з цього, залишається незрозумілим, навіщо взагалі було вводити поняття «податкове правопорушення».

При цьому, цілком зрозумілим є те, що такі види юридичної відповідальності, як кримінальна та адміністративна, мають власні підстави для застосування, і введення нових юридичних конструкцій, об'єднуючих у собі підстави декількох видів юридичної відповідальності спільних єдиним об'єктом впливу, не є правильним кроком. До того ж Податковий кодекс України передбачає застосування лише заходів фінансово-правової відповідальності, що зумовлює необхідність більш чіткого закріплення їх підстав, якими і є податкові правопорушення.

До того ж при визначенні податкового правопорушення, як підстави фінансово-правової відповідальності, все ж таки потребує закріплення ознака винності. Слід зазначити, що російське податкове законодавство є більш прогресивним у цьому питанні. У статті 106 Податкового кодексу РФ податкове правопорушення визначається, як вчинене винне протиправне (у порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія або бездіяльність) платника податків, податкового агента або інших осіб, за яке кодексом встановлена відповідальність. Частиною 1 статті 108 Податкового кодексу РФ встановлюється, що особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, поки її винність не буде доведена в передбаченому федеральним законом порядку. Особа, яка притягається до відповідальності, не зобов'язана доводити свою невинуватість у вчиненні податкового правопорушення. Обов'язок з доведення обставин, що свідчать про факт податкового правопорушення і винність особи в його вчиненні, покладається на податкові органи. Непереборні сумніви у винуватості особи, яка притягається до відповідальності, тлумачаться на користь цієї особи. У статті 110 визначаються форми вини, а у статті 111 обставини, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення.

Виходячи з цього, очевидно, що в Російській Федерації діє презумпція невинуватості платників податків, сформований механізм визначення вини особи, що вчинила податкове правопорушення, враховані підстави, за яких особа не може бути визнана винною у вчиненні податкового правопорушення. Усі ці фактори сприяють підтриманню принципу справедливості фінансово-правової відповідальності та індивідуалізації її заходів.

На наш погляд, деякі положення російського податкового законодавства можна врахувати при вдосконаленні національного податкового законодавства. Потребує нормативного закріплення головна ознака суб'єктивної сторони його складу – вина, адже за її відсутності, як і інших факультативних ознак, суб'єктивна сторона повністю виключається зі складу податкового правопорушення, що, на наш погляд, не є припустимим для складів правопорушень публічного права, адже через це порушуються найважливіші принципи – справедливості та індивідуалізації юридичної відповідальності. Проте, будь які зміни законодавства повинні відбуватися на підставі глибоких наукових досліджень явища, яке потребує законодавчого запровадження. Виходячи з цього, проблема вини в податковому праві потребує додаткового дослідження. Зокрема, повинен бути розроблений порядок визначення вини фізичних та юридичних осіб – платників податків, визначені форми вини та обставини, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Ильин А.А. К вопросу о понятии состава правонарушения / А.А. Ильин // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия : Юридические науки. – 2011. – № 4. – С. 42-44.

2. Великосельская И.Е. Состав правонарушения : автореф. дисс. на соиск. науч. степ. канд. юрид. наук : спец 12.00.01 «Теория и история права и государства ; История учений о праве и государстве» / И.Е. Великосельская ; Южный федеральный университет. – Казань, 2010. – 28 с.
3. Великосельская И.Е. Теоретические проблемы конституции состава преступления / И.Е. Великосельская // Право и политика. – 2009. – № 8. – С. 1635-1642.
4. Юрмашев Р.С. Состав налогового правонарушения как финансово-правовая категория / Р.С. Юрмашев // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 31-34.
5. Демин А.В. Налоговое право России. Учебное пособие / А.В. Демин. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
6. Лук'янець Д.М. Фінансова відповідальність за податковим кодексом України : недоліки правового регулювання [Електронний ресурс] / Д.М. Лук'янець // Правовий вісник Української академії банківської справи. – 2012. – № 1 (6). – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Pvuabs/2012\\_1/06\\_03\\_01.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Pvuabs/2012_1/06_03_01.pdf)

#### REFERENCES

1. P'in, A.A. (2011), "K voprosy o ponyatii sostava pravonarysheniya", Vector nauki Toliatinskogo universiteta, vol. 4, p.p. 42-44.
2. Velikosel'skaya, I.Ye. (2010), "Sostav pravonarusheniya", Thesis abstract for Cand. Sc. (Law.), 12.00.01, Yujniy federalniy universitet, Kazan, Russia.
3. Velikosel'skaya, I.Ye. (2009), "Teoreticheskie problemy konstityzii sostava pravonarysheniya", Pravo I politika, vol. 4, p.p. 1635-1642.
4. Yurmashev, R.S. (2005), "Sostav nalogovogo pravonarysheniya kak finansovo-pravovaya kategoriya", Finansovoe pravo, vol. 9, p.p. 31-34.
5. Demin, A.V. (2006), "Nalogovoe pravo Rossii", RUMC UO, Krasnoyarsk, Russia.
6. Lykyanets, D.M. (2012), "Financial responsibility for the Tax Code of Ukraine: the disadvantages the legal regulation", Pravoviy visnuk akademii bankivskoi spravu, vol. 1 (6), available at: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Pvuabs/2012\\_1/06\\_03\\_01.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Pvuabs/2012_1/06_03_01.pdf)

УДК 354.32: 374

### ЛІЦЕНЗУВАННЯ ЯК АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ ЗАСІБ РЕГУЛЮВАННЯ У СФЕРІ ПОЗАШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ

Чорна В.Г., к.ю.н., доцент  
Юсіфлі А.Т.о., студент

*Національна академія внутрішніх справ (demidenkov@ukr.net)*

У роботі піднімається питання поняття «засобів адміністративно-правового регулювання у сфері позашкільної освіти», визначення поняття «ліцензія у сфері позашкільної освіти» та стадій ліцензування в останній.

*Ключові слова: поняття «засобів адміністративно-правового регулювання у сфері позашкільної освіти», поняття «ліцензування у сфері позашкільної освіти» та її стадій.*