

ФІНАНСОВЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ, ПЕРЕДБАЧЕНЕ СТ. 121 ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ ХАРАКТЕРИСТИКИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Постановка завдання. У Конституції України наголошено на тому, що кожен має право займатися підприємницькою (господарською) діяльністю, яка не заборонена законом. При цьому держава зобов'язана забезпечувати захист конкуренції у підприємницькій діяльності та не допускати зловживання монополічним становищем на ринку, неправомірне обмеження конкуренції і недобросовісну конкуренцію. Держава захищає права споживачів, здійснює контроль за якістю і безпечністю продукції, а також усіх видів послуг і робіт (ст. 42) [1]. Разом з тим відповідно до ч. 1 ст. 67 Основного закону кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1]. Відповідно у кожного суб'єкта господарювання (платника податків) є не тільки права але й виникають певні обов'язки перед державою та суспільством, а також і відповідальність за порушення законодавства. Слід зазначити, що сумлінна сплата податків (зборів) забезпечує фінансову безпеку держави. Податки є необхідним елементом формування фінансових ресурсів будь-якої сучасної держави. Завдяки сплаті податків суб'єктами оподаткування формується переважна більшість доходів бюджетів різних рівнів. Це забезпечує створення для суспільства благ належної якості та кількості. Однак, цілком природно, що платники податків, задля того щоб зменшити податкове навантаження на господарюючий суб'єкт, намагаються мінімізувати свої податкові зобов'язання перед державою як законними так і незаконними способами. І на сьогоднішній час в Україні існує дуже багато

податкових правопорушень, що свідчить про необхідність протидії цьому протиправному явищу як на законодавчому рівні, так і шляхом наукового пошуку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання щодо податкових правопорушень були предметом досліджень таких відомих науковців у сфері фінансового права, як Т. В. Архипенко, О. М. Бандурка, В. С. Бєлих, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, Р. А. Гаврилюк, Д. О. Гетманцев, О. П. Гетьманець, П. М. Годме, Е. С. Дмитренко, М. П. Кучерявенко, В. К. Колпаков, Н. Ю. Онищук, Р. В. Макачук, С. Г. Пепеляев, О. В. Покатаєва, Ю. М. Старілов, Я. С. Толкачов та інших. Однак дана проблематика не втрачає своєї актуальності.

Виклад основного матеріалу. За порушення законодавства у сфері оподаткування в Україні застосовуються такі види юридичної відповідальності як: фінансова, адміністративна та кримінальна. Главою XI другого Розділу Податкового кодексу України (далі – ПК України) передбачено відповідальність за порушення законодавства у сфері оподаткування. Тобто у цій главі ПК (статті 116 – 128-1) чітко визначені конкретні склади податкових правопорушень. Цей перелік має вичерпний характер. Відповідно до ст. 111 ПК України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [2].

Згідно з п. 109.1 ст. 109 ПК України податкове правопорушення – це протиправне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадо-

вих осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, яке призвело до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [2].

У вітчизняній науці фінансового права виділяється склад фінансового правопорушення, тобто нормативно побудована юридична модель типових ознак винного протиправного діяння (дії чи бездіяльності), що порушує фінансові норми та за яке законодавцем передбачено фінансово-правову відповідальність. Наявність всіх ознак складу фінансового правопорушення є підставою кваліфікації вчиненого як фінансового правопорушення та дає підстави застосування фінансово-правових санкцій [3, с. 116].

Як зазначає В. К. Колпаков склад фінансового правопорушення – це «сукупність виділених законодавцем ознак, які є типовими, необхідними і водночас достатніми для притягнення особи до юридичної відповідальності» [4, с. 43].

Ознаками складу таких правопорушень визнаються: 1) об'єкт, 2) об'єктивна сторона; 3) суб'єкт; 4) суб'єктивна сторона. Дана конструкція є також класичною для кримінальних правопорушень та адміністративних проступків. Однак, як додатковий елемент складу, у кримінальному та адміністративному правопорушеннях виділяють, також, предмет.

1) Об'єкт – порушені права або інтереси у сфері фінансових ресурсів, які мобілізуються, розподіляються чи використовуються з відповідних фондів, утворених задля задоволення публічних інтересів. Це ті суспільні відносини, на які спрямоване протиправне діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення фінансового правопорушення. В свою чергу безпосередній об'єкт проступку визначає ті конкретні суспільні відносини, на які спрямоване протиправне посягання суб'єкта [3, с. 116].

2) Об'єктивна сторона, тобто певне протиправне діяння, що завдає шкоди державі,

територіальній громаді, публічним інтересам суспільства та спричиняє шкідливі наслідки.

3) Суб'єкт – фізична або юридична особа – учасниця фінансових правовідносин.

4) Суб'єктивна сторона (яка характеризується виною). Необхідною умовою для того щоб притягнути особу до фінансової відповідальності є те, що вона має бути визнано винною у вчиненому [3, с. 117-118].

Одним з правопорушень поміщених законодавцем у Главу XI другого Розділу ПК України є діяння, передбачене ст. 121 ПК «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». Згідно зі змістом даної правової норми фінансовий відповідальності підлягає особа (платник податків) який не забезпечив зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених ст. 44 ПК України строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК України [2]. Тобто, можна зазначити, що, фактично, предмет цього податкового правопорушення є: 1) первинні документи; 2) облікові та інші реєстри; 3) бухгалтерська та статистична звітність; 4) інші документи з питань обчислення і сплати податків та зборів; 5) оригінали чи копії документів, крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних (при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК України).

Часто тією чи іншою правовою нормою ПК України визначається саме предмет вчинення правопорушення у податковій сфері – те благо на яке фактично здійснюється зазіхання (речі

матеріального світу, тобто ті, яким притаманні певні специфічні ознаки фізичного, юридичного, економічного характеру, і з приводу яких чи у зв'язку з якими особою вчинюється правопорушення). Це певні елементи об'єкта посягання, які суб'єкт фінансових правовідносин порушує чи намагається порушити. Звісно, що так чи інакше, у випадку вчинення фінансового правопорушення, особа посягає в цілому на систему оподаткування України. Але, як предмет таких правопорушень можна вказати, зокрема, грошові кошти, які мають бути сплачені у якості податків чи зборів, які входять у систему оподаткування нашої держави та введені у встановленому законом порядку.

Як предмет правопорушення можна назвати, наприклад:

- певне майно (зокрема і те, що перебуває в податковій заставі (ст. ст. 116, 128 ПК);
- певні документи (документи для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, податкові декларації тощо) (ст. ст. 117, 120, 121 ПК);
- певна інформація (повідомлення про відкриття або закриття рахунків/електронних гаманців платників податків, податкова звітність тощо (ст. ст. 118, 119, 119-1 ПК);
- інші предмети матеріального світу (витратомір-лічильник, рівнемір-лічильник рівня пального – ст. 128-1 ПК).

При цьому предмет правопорушення не слід плутати з засобами вчинення такого правопорушення, а також чітко відмежовувати від об'єкту.

У сфері податкового регулювання суспільними відносинами, яким завдається шкода фінансовим правопорушенням, виступають відносини, які встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку в його широкому розумінні. Тобто це фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування бюджетних фондів за рахунок податків та зборів [5, с. 646].

Щодо об'єкту правопорушення, передбаченого ст. 121 ПК України, то, перш за все,

необхідно зазначити, що у науці вітчизняного фінансового права податкові правопорушення прийнято, зазвичай, класифікувати в залежності від об'єкта фінансової діяльності. Тобто об'єкт протиправного діяння можна визначити шляхом дослідження його об'єктивної сторони.

Виділяються порушення:

- в системі оподаткування;
- в системі гарантій виконання обов'язків платника податків;
- виконання доходної частини бюджетів;
- контрольних функцій податкових (контролюючих) органів;
- обов'язків щодо сплати податків;
- порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та надання бухгалтерської і податкової звітності;
- прав і свобод платників податків [6, с. 143].

Тобто фінансові правопорушення реалізуються шляхом вчинення протиправного діяння у певній сфері діяльності платника податків або контролюючих органів.

З об'єктивної сторони фінансове правопорушення складається з: діяння (дії або бездіяльності); негативних наслідків (шкоди матеріального чи нематеріального характеру); причинно-наслідкового зв'язку між протиправним діянням та його наслідками.

Під поняттям «дія» розуміється активна поведінка суб'єкта фінансово-правових відносин. Такі дії характеризуються: протиправністю (порушенням вимог вітчизняного фінансового законодавства); наявністю суспільної шкоди, спричиненої протиправними діями; мають вольовий та усвідомлений характер. В свою чергу «бездіяльність» – це невиконання або неналежне виконання відповідною особою (суб'єктом фінансових правовідносин) своїх обов'язків, покладених на неї законом. При цьому спричинена таким діянням суспільна шкода матеріального чи нематеріального характеру не обов'язково пов'язана із завданням майнової шкоди публічним інтересам. Це, зокрема, стосується випадків несвоєчасного надання бухгалтерської чи податкової звітності.

Відповідно до ст. 121 ПК України, фінансове правопорушення, передбачене нею, з об'єктивної сторони вчинюється шляхом:

1) Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів;

2) Незабезпечення платником податків зберігання облікових та інших реєстрів;

3) Незабезпечення платником податків зберігання бухгалтерської та статистичної звітності;

4) Незабезпечення платником податків зберігання інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів.

5) Ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК України.

Тобто дане правопорушення, переважно, вчинюється шляхом бездіяльності або часткової дії (виконання особою своїх обов'язків неналежним чином) про що свідчать терміни «незабезпечення» та «ненадання». При цьому у перших чотирьох вказаних випадках обов'язковою умовою відповідальності платника податків є строки зберігання документів.

Відповідно до п. 44.1. ст. 44 ПК України платники податків, задля цілей оподаткування, зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [2]. Згідно з п. 44.3. цієї правової норми платники податків зобов'язані «забезпечити зберігання документів, визначених пунктом 44.1 ст. 44 ПК, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом визначених законодавством термінів, але не менш як 1095 днів (2555 днів – для документів та інформації,

необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до ст. ст. 39 та 39-2 ПК) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються вказані документи, а в разі неподання такої звітності – з передбаченого ПК України граничного терміну подання такої звітності, та документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, – не менш як 1095 днів з дня здійснення відповідної господарської операції (для відповідних дозвільних документів – не менш як 1095 днів з дня завершення терміну їх дії). У разі ж ліквідації платника податків вказані у п. 44.1 ст. 44 ПК документи, за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів (2555 днів – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до статей 39 та 39-2 ПК), що передували даті ліквідації платника податків, необхідно передати до архіву в установленому законодавством порядку. Передбачені п. 44.3. ст. 44 ПК терміни зберігання документів продовжуються на період зупинення відліку строку давності у випадках, передбачених пунктом 102.3 ст. 102 ПК України» [2]. Пунктами 44.4 – 44.7 ст. 44 ПК України визначено порядок, принципи та особливості зберігання та надання контролюючим органам означених документів платником податків.

Зберігати (тобто – зберігання) – означає тримати що-небудь у певних умовах, оберігаючи від псування або руйнування [7]. Зберігання документів припускає забезпечення їхньої безпеки визначений строк (період) і належним чином.

Платник податків має забезпечити належне зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської і статистичної звітності та інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів.

Так, наприклад, платник податку у строки, встановлені законом, має «подавати контролюючому органу податкову декларацію (роз-

рахунок) – тобто документ, який подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених ПК України) контролюючим органам, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, у тому числі податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку, а також суми нарахованого єдиного внеску. (ст. 46 ПК України). Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань. При цьому додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною» [2].

Платник податків зобов'язаний надати контролюючим органам, зокрема у разі перевірки (податкового контролю), оригіналів документів чи їх копій (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) у випадках, передбачених ПК України. У протилежному випадку настає фінансова відповідальність такого суб'єкта фінансово-правових відносин. Так, якщо платник податків «до закінчення перевірки або у терміни, визначені в пункті 86.7 статті 86 ПК України, не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи (незалежно від причин такого ненадання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності» (п. 44.6. ст. 44 ПК) [2].

Тож платник податків має діяти належним чином щодо зберігання та надання (у визначений законодавцем строк) зазначених вище документів.

Статтею 121 ПК України не передбачено настання якихось шкідливих наслідків вчинення протиправного діяння. Отже об'єктивну сторону цього правопорушення також не характеризує наявність причинно-наслідкового зв'язку між таким діянням та його наслідками.

Висновки. Провів дослідження об'єктивної сторони фінансового правопорушення «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», і враховуючи, що вона виражається у бездіяльності (чи неналежній дії) щодо забезпечення (зокрема і протягом визначеного законом періоду) зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також у ненаданні контролюючим органам оригіналів або копій документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) – можна зазначити, що безпосереднім об'єктом досліджуваного правопорушення є нормальна робота контролюючих органів.

Відповідальність за ненадання або незабезпечення зберігання відповідних документів несуть:

- 1) юридичні особи, а саме – резиденти або постійні представництва нерезидентів, які визначені платниками податків;
- 2) фізичні особи, зокрема і посадові особи постійних представництв нерезидентів, які визначені платниками податків;
- 3) податкові агенти;
- 4) платники податків, а також їх законні або уповноважені представники (у випадках прямо передбачених законом).

Головне щоб таким суб'єктом був платник податків (або його представник чи агент), тобто – учасник фінансових правовідносин. Суб'єкт досліджуваного правопорушення безпосередньо вказаний у ст. 121 ПК України.

Тож, на відміну від кримінального або адміністративного правопорушення, суб'єктами фінансового проступку можуть бути і юридичні особи, які є правосуб'єктами.

Що стосується суб'єктивної сторони правопорушення, передбаченого ст. 121 ПК України, то необхідно відзначити наступне. Суб'єктивний бік фінансового правопорушення, перш за все, базується на вині. Особа, щоб притягнути її до фінансової відповідальності та застосувати санкції, має бути

визнаною винною. Відповідно до п. 112.2. ст. 112 ПК України особа вважається винною у вчиненні фінансового правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання [2]. Вчинити ж правопорушення, передбачене ст. 121 ПК України, платник податків може як навмисно, так і з необережності.

Список використаних джерел.

1. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://www.president.gov.ua/ua/documents/constitution/konstituciya-ukrayini-rozdil-ii>
2. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Фінансове право. Підручник. Ю. М. Жорнокуй, О. В. Кашкарьова, Т. В. Колесник та інші. За заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець. Харків. Екограф. 2015. 500 с.
4. Колпаков В. К. Адміністративна відповідальність. Навчальний посібник. Київ. Юрінком Інтер. 2008. 256 с.
5. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. За ред. М. П. Кучерявенка. Харків. Право. 2011. Ч. 1. 928 с.
6. Іщенко В. В. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування: доктринальні підходи. *Порівняльно-аналітичне право*. № 1. 2017. С. 142-145.
7. Великий тлумачний словник української мови. URL: <http://links.i.ua/site/2054786703>

Анотація

У статті досліджено проблеми характеристики та відповідальності особи – платника податків за вчинення фінансового правопорушення, передбаченого ст. 121 Податкового кодексу України.

Наголошено на тому, що відповідно до ст. 42 Конституції України кожен має право займатися підприємницькою (господарською) діяльністю, яка не заборонена законом. При цьому держава зобов'язана забезпечувати захист конкуренції у підприємницькій діяльності та не допускати зловживання монопольним становищем на ринку, неправомірне обмеження конкуренції і недобросовісну конкуренцію. Держава захищає права споживачів, здійснює контроль за якістю і безпечністю продукції, а також усіх видів послуг і робіт. Разом з тим кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Відповідно, у кожного суб'єкта господарювання (платника податків) є не тільки права але й виникають певні обов'язки перед державою та суспільством, а також і відповідальність за порушення законодавства. Так, відповідно до ст. 121 Податкового кодексу України платник податків зобов'язаний забезпечити належне зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених законом строків, а також зобов'язаний надавати контролюючим органам оригінали чи копії документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених законом.

У процесі дослідження визначено елементи складу фінансового правопорушення, передбаченого ст. 121 Податкового кодексу України (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона). Також поставлено питання про проблему визначення такого можливого додаткового елементу складу правопорушення як предмет.

Ключові слова: фінансове правопорушення, склад правопорушення, об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона, зберігання документів, строки зберігання, платник податків, контролюючі органи.

Oleshko O.L. Financial offense provided for by art. 121 of the tax code of Ukraine: problems of characteristics and liability

The article examines the problems of characterization and responsibility of a taxpayer for committing a financial offense provided for in Art. 121 of the Tax Code of Ukraine.

It is emphasized that according to Art. 42 of the Constitution of Ukraine, everyone has the right to engage in entrepreneurial (economic) activities that are not prohibited by law. At the same time, the state is obliged to ensure the protection of competition in business activities and to prevent abuse of a monopoly position in the market, unlawful restriction of competition and unfair competition. The state protects the rights of consumers, monitors the quality and safety of products, as well as all types of services and works. At the same time, everyone is obliged to pay taxes and fees in the manner and amounts established by law. Accordingly, each business entity (taxpayer) has not only rights, but also certain obligations to the state and society, as well as responsibility for violations of the law. Yes, according to Art. 121 of the Tax Code of Ukraine, the taxpayer is obliged to ensure the proper storage of primary documents, accounting and other registers, accounting and statistical reports, other documents on the calculation and payment of taxes and fees within the time limits established by law, and is also obliged to provide the controlling authorities with originals or copies of documents (except for documents obtained from the Unified Register of Tax Invoices) during tax control in cases provided for by law.

In the process of research, the elements of the composition of the financial offense provided for by Art. 121 of the Tax Code of Ukraine (object, objective party, subject, subjective party). The problem of defining such a possible additional element of the composition of the offense as a subject was also raised.

Key words: financial offense, composition of offense, object, objective party, subject, subjective party, storage of documents, storage terms, taxpayer, controlling authorities.