

## РОЗДІЛ 7

# АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/2307-3322/2020.60.21>

## ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

### FINANCIAL LIABILITY IN TAX LEGAL RELATIONS

Данілов С.О.,

*аспірант кафедри фінансового права  
Навчально-наукового інституту права  
Університету державної фіскальної служби України*

Касьяненко Л.М.,

*доктор юридичних наук, професор,  
професор кафедри фінансового права  
Навчально-наукового інституту права  
Університету державної фіскальної служби України*

У статті досліджується правова природа, а також місце та роль фінансової відповідальності у податкових правовідносинах. Виділені родові та видові ознаки вказаного інституту. Проаналізовано різні наукові точки зору, присвячені вивченню інституту фінансової відповідальності у податкових правовідносинах. У статті досліджується специфіка фінансової відповідальності у податкових правовідносинах шляхом розкриття сутності таких понять як «податкове правопорушення», «порушення податкового законодавства», «фінансова відповідальність», «податкова відповідальність».

Авторами обґрунтовується доцільність закріплення як на теоретичному, так і на законодавчому рівнях термінів «податкова відповідальність», під якою розуміється система примусових заходів, передбачених податковим законодавством, які здійснюються податковими органами, їх посадовими особами до зобов'язаних суб'єктів стосовно сплати податкових платежів, що застосовуються у встановленому процесуальному порядку і пов'язані з настанням до порушників негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру з метою боротьби з правопорушеннями й іншими небажаними наслідками у сфері оподаткування та «відповідальність за порушення податкового законодавства», під якою розуміється порушення матеріально-правових і процесуальних приписів і вимог, закріплених у нормативно-правових актах податкового законодавства, метою якої є відновлення правопорядку у сфері справляння податків і зборів шляхом застосування до порушника фінансово-правових санкцій», охарактеризовуються родові та видові ознаки вказаного інституту.

У статті також розкривається правова природа понять «податкове правопорушення», під яким розуміються протиправні діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, які призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених Податковим кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та «порушення податкового законодавства», під яким слід розуміти протиправне, винне діяння (дію або бездіяльність), яке здійснюється у сфері оподаткування та призводить до невиконання закріплених податково-правовими нормами обов'язкових приписів незалежно від виду відповідальності, встановленої за його скоєння.

Дослідженням встановлено, що фінансова відповідальність у податкових правовідносинах характеризується специфічними матеріально-правовими і процесуальними ознаками, закріпленими в нормативно-правових актах податкового законодавства, метою якої є відновлення правопорядку у сфері справляння податків і зборів шляхом застосування до порушника фінансово-правових санкцій.

Також авторами статті здійснено аналіз усталеної судової практики щодо встановлення вини у податкових правовідносинах як підстави виникнення фінансової відповідальності та внесено пропозиції щодо удосконалення правового забезпечення відповідальності за податкові правопорушення.

**Ключові слова:** суб'єкти фінансового права, суб'єкти податкових правовідносин, податкові правовідносини, органи державної влади, фінансова відповідальність, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства, податкова відповідальність, податкове правопорушення, фінансово-правова санкція.

This article explores the legal nature and the place and role of financial responsibility in tax relations. The generic and species characteristics of the institute under consideration are highlighted. Various scientific points of view devoted to the study of the institute of financial responsibility in tax relations are analyzed. The article investigates the specifics of financial responsibility of liability in tax relations, by revealing the essence of such concepts as "tax offense", "violation of tax law", "financial responsibility", "tax liability".

The author substantiates the feasibility of fixing, at both theoretical and legislative levels, the terms "tax liability" by which is understood – the system of coercive measures provided for by tax legislation, which is carried out by tax authorities, their officials to obliged entities in relation to payment tax payments, which are applied in due course of procedure, and are related to the occurrence of negative personal, property and organizational consequences for violators in order to combat litigation with offenses and other undesirable consequences in the field of taxation and "responsibility for violation of tax legislation" which means – violation of substantive legal and procedural requirements and requirements enshrined in

the normative-legal acts of tax legislation, the purpose of which is to restore law and order the field of taxation and fees by applying to the offender financial and legal sanctions, characterizes the generic and species characteristics of the institute under consideration.

The article also reveals the legal nature of the concept of "tax offense" which refers to the unlawful acts (acts or omissions) of taxpayers, tax agents and /or their officials, as well as officials of control bodies that led to the non-compliance or improper fulfillment of the requirements established The Tax Code and other legislation, the control of which is vested in the controlling authorities and "violation of tax law" under which should be understood – unlawful, guilty act (act or omission) yalnist), which is in the field of taxation and lead to failure of fixed tax and legal norms of mandatory requirements, regardless of the type of liability, which is set for his commission.

The study found that financial liability in tax relations is characterized by specific substantive and procedural features, enshrined in the legal acts of tax legislation, the purpose of which is to restore law and order in the field of taxation and fees by applying to the offender legal sanctions.

The author of the article also analyzed the established case law on establishing guilt in tax relations as a basis for financial liability, and made proposals for improvement of legal support of liability for tax offenses.

**Key words:** subjects of financial law, subjects of tax relations, tax relations, public authorities, financial responsibility, financial responsibility for violations of tax legislation, tax liability, tax offense, financial and legal sanction.

**Вступ.** На сьогодні зміцнення законності у сфері податкових відносин набуває особливого значення з огляду на функціональне навантаження податкових платежів у державі. Визначення системи фінансового права та інститутів, які її складають, є актуальним і потребує наукового аналізу. Розглядаючи побудову системи податкового права, не можливо не розглянути інститут фінансової відповідальності у податковому праві, а саме притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

**Постановка проблеми.** Слід зазначити, що з'ясування правової природи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства як складника сучасної системи юридичної відповідальності України важливе не лише з теоретичного погляду, але й має вагоме практичне значення. Від правової природи цього інституту залежить, які санкції та в якому порядку будуть застосовуватися до порушника податкового законодавства. Тому вказана проблематика є актуальною як для платників податків, так і для контролюючих органів, фінансово-правової науки, оскільки науковці не мають єдиного погляду щодо місця фінансово-правової та податкової відповідальності в системі юридичної відповідальності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням проблем юридичної відповідальності займалися такі вчені, як С. Алексєєв, М. Байтін, С. Братусь [2], М. Гурвіч, С. Кочек'ян, О. Йофее та інші. Проте питанням фінансової відповідальності у податкових правовідносинах у своїх наукових працях найбільше приділили увагу О.В. Бакун [10], З.М. Будько, Д.О. Гетманцев, Л.М. Касьяненко, А.М. Касьяненко, В.М. Ковтун, М.П. Кучерявенко [5], Л.В. Міщенко [9], О.В. Муконін [8], Р.А. Усенко [6] та інші вчені. Не дивлячись на значну кількість наукових досліджень, присвячених вивченню інституту фінансової відповідальності у податкових правовідносинах, у науці фінансового права вказана тематика розкрита недостатньо.

**Постановка завдання.** У статті автори спробують дослідити правову природу фінансової відповідальності у податкових правовідносинах як складника сучасної системи юридичної відповідальності України.

**Метою статті** є дослідження специфіки фінансової відповідальності у податкових правовідносинах шляхом розкриття сутності таких понять як «податкове правопорушення», «порушення податкового законо-

давства», «фінансова відповідальність», «податкова відповідальність».

**Виклад основного матеріалу.** Всередині 1960-х років сформулювалося два підходи до поняття природи та видів юридичної відповідальності: позитивний і негативний (ретроспективний). Під позитивною відповідальністю розумілося усвідомлення особою свого боргу перед суспільством, окремим колективом, іншими людьми, усвідомлення своїх вчинків, узгодження їх із обов'язками. При ретроспективному підході під відповідальністю розумілася відповідальність за скоєння особою у минулому дій або бездіяльності, які виражалися в порушенні правових приписів [1, с. 87]. Разом із тим, як стверджує С.М. Братусь, «...неправильно було б недооцінювати тісний зв'язок позитивної та ретроспективної відповідальності, тому що вони переслідують єдину мету: регулювання і підтримання публічного правопорядку...» [2, с. 164].

Тому і формування цілісної теорії фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства вимагає послідовності у вживанні термінів і теоретичних конструкцій. Важливим при цьому є з'ясування суті інституту юридичної відповідальності, питання конкретного розуміння якої до сих пір залишаються дискусійними. Так, юридична відповідальність, згідно визначення, наданого у Новітній українській юридичній енциклопедії, – це вид соціальної відповідальності, сутність якої полягає у застосуванні до правопорушників передбачених законом санкцій, які забезпечуються у примусовому порядку державою [3, с. 208]. В.В. Лазарев наводить власне визначення поняття юридичної відповідальності, під яким розуміє «...передбачений правовими нормами обов'язок суб'єкта права нести негативні для нього наслідки правопорушення...» [4, с. 178].

Що ж до місця фінансової відповідальності в системі юридичної відповідальності, то у цій науковій площині існує ряд неточностей і непорозумінь, які залишаються невирішеними. На думку авторів, у зв'язку з постійними економічними, політичними та правовими змінами в суспільстві, розвитком фінансового, податкового права виникла необхідність перегляду місця і ролі фінансової відповідальності. Це, у свою чергу, породило різні точки зору щодо цього інституту. Так, на думку М.П. Кучерявенка, «...виділення фінансової відповідальності як самостійного виду відповідальності і пов'язано

зі швидким розвитком фінансового, в першу чергу, податкового законодавства...» [5, с. 267].

Р.А. Усенко стверджує, що «...фінансово-правова відповідальність формується по інституційній ознаці «знизу-вгору», оскільки більш детальну розробку отримує податкова відповідальність. Тому суттєві перспективи розвитку має відповідальність за порушення бюджетного законодавства...» [6, с. 53]. У такому випадку, досліджуючи поняття «фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства» та «податкова відповідальність», автори встановили, що окремі науковці (наприклад, О.В. Бакун) є прибічниками позиції, що вказані правові категорії є тотожними.

На противагу позиції О.В. Бакуна інший науковець у галузі фінансового права О.В. Муконін зазначає, що «...податкова відповідальність повинна розглядатися в якості складника фінансової відповідальності...» [8, с. 217]. При цьому «...податкова відповідальність включає в себе відповідальність за скоєння власно податкових правопорушень; відповідальність за порушення законодавства про податки та збори у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон; відповідальність за порушення банками обов'язків, передбачених законодавством про податки та збори...» [8, с. 218]. Автори притримують цю позицію, оскільки саме такий підхід дійсно відповідає галузевій специфіці фінансової права та його інституціональному поділу.

Варто зазначити, що прийняття Податкового кодексу України стало важливим елементом реформування всієї податкової системи України та уніфікації податкового законодавства, яке постійно зазнає значних змін. Проте на сьогодні наука фінансового права в призмі реформування податкових правовідносин постає перед складним питанням, яке полягає у розкритті суті та правової природи податкового правопорушення та специфікою фінансової відповідальності за його вчинення.

Не дивлячись на те, що у чинній редакції Податкового кодексу України питанням відповідальності присвячено окрему главу, невирішеною проблемою залишилися невідповідність покарання та вчиненого правопорушення, співставляючи податкове й інше законодавство, пов'язане із порушеннями у податковій сфері, та визначення меж застосування фінансової відповідальності у такому випадку [7, с. 67–69].

Беручи до уваги те, що податкова відповідальність є окремим елементом загального інституту фінансової відповідальності, вона все-таки має ознаки, які дозволяють здійснити її уніфікацію. Так, податкова відповідальність володіє державно-примусовим характером за змістом і формою; передбачає покладення певних негативних наслідків на порушника у вигляді деяких обмежень (позбавлень) особистого чи майнового характеру; вчинене правопорушення є фактичною підставою відповідальності; втілює державний і громадський осуд поведінки правопорушника тощо.

Чому ж більшість науковців у сфері фінансового права не підтримують галузевої самостійності податкової відповідальності у системі юридичної відповідальності окремо від фінансово-правової. Відповідь на це питання є досить простою. Коло суспільних відносин, які регулюються податковим правом, свідчить про те,

що вони не утворюють відокремленої однорідної групи, а є органічною частиною, яка складає предмет фінансового права, що й об'єднує у собі декілька таких груп, які виникають у сфері публічних фінансів і вимагають однакового правового режиму регулювання. Тобто, фактично показником рівня розвиненості галузі загально-визнана наука справедливо вважає формування в межах інституту права інституту конкретного виду юридичної відповідальності [1, с. 123].

Так, О.В. Муконін, характеризуючи податкову відповідальність як підвид фінансової, слушно наголошує на тому, що «...саме фінансова відповідальність складається із системи юридичних заходів держави припиняючого та відновлюючого характеру...». Податкова ж відповідальність, на думку автора, «...хоча й передбачається нормами податкового права як гарантія їх дотримання, встановлюється відповідно до вимог чинного законодавства і залежить від подальшої кваліфікації цього правопорушення. Наприклад, за окремі правопорушення податкового законодавства можуть бути застосовані тільки фінансові санкції, а за інші до порушника може бути застосовано заходи впливу, передбачені адміністративним і кримінальним законодавством [8, с. 219–220].

На противагу вказаними підходам такі науковці як Л.В. Міщенко та О.В. Бакун стверджують про те, що податкова відповідальність може й існувати самостійно, тобто окремо від фінансової.

Так, Л.В. Міщенко визначає податкову відповідальність як «...систему примусових заходів, передбачених податковим законодавством, які здійснюються податковими органами, їх посадовими особами до зобов'язаних суб'єктів стосовно сплати податкових платежів, які застосовуються у встановленому процесуальному порядку і пов'язані з настанням до порушників негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру з метою боротьби з правопорушеннями й іншими небажаними наслідками у сфері оподаткування...» [9, с. 220].

У свою чергу, Бакун О.В., визначаючи податкову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності, стверджує, що останній притаманні такі риси:

- 1) вона є засобом охорони правопорядку;
- 2) полягає у застосуванні заходів державного примусу;
- 3) виникає винятково за порушення податково-правових норм;
- 4) є наслідком винного діяння;
- 5) полягає у застосуванні санкцій і пов'язана з негативними наслідками матеріального і морального характеру, яких повинен зазнати правопорушник;
- 6) реалізується у відповідних процесуальних формах.

Крім того, на думку автора, податкова відповідальність характеризується й такими особливостями:

- 1) підставою податкової відповідальності громадян є їх податкові правопорушення;
- 2) податкова відповідальність громадян полягає у застосуванні до правопорушників спеціальних фінансових санкцій – грошових нарахувань і штрафів;

3) регулюється здебільшого нормами податкового права;

4) суб'єктами відповідальності можуть бути тільки платники податків;

5) до податкової відповідальності зобов'язаних осіб притягують податкові органи [10, с. 76].

За загальним правилом підставою виникнення юридичної відповідальності є правопорушення [1, с. 124]. Для того, щоб вже остаточно визначитися із відповідальністю у податкових правовідносинах, необхідно вдатися до аналізу підстав її виникнення, а саме – правопорушення. Важливим моментом при цьому є співвідношення понять «податкове правопорушення» та «порушення податкового законодавства». Наука фінансового права ці поняття не отожднює.

За загальним правилом, до податкових правопорушень законодавство нашої держави відносить порушення, пов'язані з несплатою різних видів податків і зборів. При цьому законодавець у статті 109 Податкового кодексу України під податковим правопорушенням розуміє протиправні діяння (дію або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, які призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених Податковим кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [7, с. 69–70]. Виходячи з аналізу статті 109 Податкового кодексу України, «податкове правопорушення» є родовим поняттям, яке об'єднує декілька видів правопорушень, за які до порушника застосовуються наслідки у вигляді фінансової відповідальності [7, с. 70]. Порівняно з «порушенням податкового законодавства» термін «податкове правопорушення» є ширшим, оскільки включає поряд із безпосередньо податковими, кримінальні та адміністративні правопорушення у сфері оподаткування.

Проблемою у цьому випадку є те, що Податковий кодекс України, визначаючи поняття «податкове правопорушення», взагалі не містить визначення поняття «порушення податкового законодавства», а тому автори під останнім пропонують розуміти протиправне, винне діяння (дію або бездіяльність), яке здійснюється в сфері оподаткування та приводить до невиконання закріплених податково-правовими нормами обов'язкових приписів незалежно від виду відповідальності, яка встановлена за його скоєння. При цьому, виходячи із запропонованого визначення, автори пропонують такі ознаки порушення податкового законодавства:

1) протиправність діяння;

2) винність діяння;

3) направленість на порушення саме норм податкового законодавства;

4) за його скоєння передбачені такі види відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна.

Ці положення, на думку авторів, доцільно було б закріпити в окремій статті Податкового кодексу України.

Вибудувавши теоретичну модель фінансової відповідальності у податкових правовідносинах, слід дослідити практичні аспекти цього питання. Так, питання встановлення вини юридичної особи як підстави виникнення фінансової відповідальності стало центральним у постанові Верховного Суду від 27.04.2018 у справі № 820/4064/17. У судовому рішенні зазначається про те, що вина юридичної особи у цій справі, на думку колегії суддів, доводиться недбалістю посадових осіб платника, яка полягає у відсутності контролю щодо збереження та дії особистих ключів посадових осіб платника, що унеможливило своєчасне виконання обов'язку платника податків щодо реєстрації акцизних накладних. Не було встановлено жодних протиправних дій контролюючого органу у неприйнятті акцизних накладних судами попередніх інстанцій. Таким чином Верховний Суд чомусь все-таки акцентував увагу на доведеності вини, хоча правопорушення не передбачає такого елементу [11].

**Висновки.** Автори дійшли висновку про те, що відповідальність за порушення податкового законодавства за своєю юридичною природою є фінансово-правовою й характеризується такими ознаками:

1) вона встановлюється безпосередньо податковим законодавством;

2) передбачає заходи покарання до осіб, винних у невиконанні або неналежному виконанні податкових обов'язків;

3) основою відповідальності є саме податкове правопорушення, передбачене податковим та іншим законодавством (наприклад законодавством про ЄСВ, у сфері ЗЕД).

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства володіє специфічними матеріально-правовими і процесуальними ознаками, закріпленими в нормативно-правових актах податкового законодавства, метою якої є відновлення правопорядку у сфері справляння податків і зборів шляхом застосування до порушника фінансово-правових санкцій. Розвиток правового регулювання фінансової відповідальності повинен відбуватися в напрямі чіткішого відокремлення підвидів, зокрема за порушення податкового законодавства.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

- Бахран Д.Н. Административное право. М. : Бек, 1997. 375 с.
- Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность. М., 1976. 405 с.
- Українська юридична енциклопедія. К., 2001. 789 с.
- Лазарев В.В. Правонарушение и юридическая ответственность // В кн. Проблемы общей теории права и государства / Под ред. акад. РАН, д.ю.н., проф. Нерсисянца В.С. М. : Норма, 2002. 588 с.
- Кучерявенко Н.П. Налоговое право. Х., 1997. 398 с.
- Усенко Р.А. Фінансові санкції за законодавством України : монографія / Р.А. Усенко; відп. ред. Д.М. Лук'янець. К. : Дакор, КНТ, 2007. 168 с.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // *Відомості Верховної Ради України*. 2020. №№ 13–14, 15–16, 17.
- Муконін О.В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні / О.В. Муконін // *Університетські наукові записки*. 2005. № 93(15). С. 216–220.
- Міщенко Л.В. Суттєві риси податкової відповідальності / Л.В. Міщенко // *Право і безпека*. 2011. № 94(41). С. 218–221.
- Бакун О.В. Податкова відповідальність громадян / О.В. Бакун // *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2000. № 92. С. 75–82. (Правознавство).
- Офіційний інформаційний публічний ресурс <http://www.reyestr.court.gov.ua>.