

**Н. Ю. Онищук,***кандидат юридичних наук, науковий співробітник
Науково-дослідного інституту державного
будівництва та місцевого самоврядування,
Національна академія правових наук України***ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

У статті проаналізовано чинне податкове законодавство, що встановлює загальні засади та порядок реалізації відповідальності за порушення податкового законодавства. Систематизовано погляди як фахівців загальної теорії права, так і вчених фінансово-правової галузі на проблему „статусу” фінансово-правової та податкової відповідальності у системі юридичної відповідальності.

В статтє осуществлен анализ действующего налогового законодательства, устанавливающего общие принципы и порядок реализации ответственности за нарушение налогового законодательства. Автором систематизированы взгляды как специалистов общей теории права, так и ученых финансово-правовой сферы на проблему „статуса” финансово-правовой и налоговой ответственности в системе юридической ответственности.

A current tax legislation which sets general principles and procedure of realization of responsibility for violation of tax legislation is analysed in the article. An author systematized the looks of both a specialists of general theory of right and a scientists of financially right sphere to the problem of „status” of financially legal and tax responsibility in the system of legal responsibility.

Ключові слова: юридична відповідальність, фінансово-правова відповідальність, податкова відповідальність, податкове законодавство, санкція, штраф.

Процеси перетворення українського суспільства поставили перед державою ряд соціальних, економічних, політичних і правових завдань, що потребують невідкладного вирішення. З одного боку, сучасний період характеризується становленням загальнолюдських цінностей, правової держави та громадянського суспільства, а з іншого – спостерігається значне зростання кількості та видів правопорушень, що зумовлює потребу в удосконаленні механізму функціонування юридичної відповідальності, визначенні її основних засобів [6, с. 8].

Проблема відповідальності за порушення податкового законодавства викликає особливий інтерес за умов інтенсивного розвитку системи фінансового права та законодавства, що закріплює підстави відповідальності, санкції за порушення норм та визначає процесуальний порядок застосування норм. На сьогодні науковці не дійшли єдиної думки щодо „статусу” фінансово-правової та податкової відповідальності в системі юридичної відповідальності. Більш усталеним є поділ юридичної відповідальності на чотири види: цивільно-правову, кримінальну, адміністративну та дисциплінарну. Причиною цього насамперед є і відносна новизна зазначеного інституту. Так, одна група вчених визначає фінансово-правову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, що має свої особливості, виділяючи податкову відповідальність як її підвид; інша – повністю заперечує існування цього виду відповідальності та визнає її окремим випадком адміністративної; третя – наголошує на самостійності податкової і бюджетної відповідальності.

Недостатня розробленість методологічних проблем відповідальності у фінансово-правовому регулюванні призводить до того, що нерідко робляться поверхові висновки про існування самостійної фінансово-правової відповідальності або про її від-

сутність без перевірки дійсної сфери їх застосування. Неоднозначність підсилюється і розбіжностями у термінології, що вживається: «податкова відповідальність», «відповідальність за порушення податкового законодавства» та ін.

Актуальність проблематики податкової відповідальності зумовлена динамікою податкового законодавства, що розвивається та постійно змінюється. Закріплений у ст. 67 Конституції України [4] загальний публічний податковий обов'язок отримав своє чітке визначення та деталізацію на рівні кодифікованого нормативно-правового акта – Податкового кодексу України [11], який закріплює і загальні засади притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства. До ухвалення Податкового кодексу України механізм реалізації відповідальності за порушення податкового законодавства був закріплений у ряді нормативних актів, основним серед яких був Закон України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” [12].

Відповідно до підп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України основним принципом податкового законодавства виступає принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Таким чином, формулюються засади відповідальності за порушення податкового законодавства, що отримали свою деталізацію у розділі II Податкового кодексу України. При цьому важливо зробити акцент на розмежуванні відповідальності як зобов'язаних осіб (платників податків, податкових агентів), так і владних суб'єктів (посадових осіб податкових органів). Підстави такого розмежування закладені у п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України.

Держава зможе розраховувати на належне виконання податкового обов'язку, а платник податків



– на захист своїх прав від свавілля тільки за умов визначеності податку. Безмірних, невизначених, „поза межами та обсягом” [8, с. 28–37] обов’язків існувати не може. Особа зобов’язана не взагалі, а в чітко окреслених межах [1, с. 367], встановлених нормами права. У свою чергу, закон повинен вирізнятися суворою послідовністю, внутрішнім зв’язком, повнотою, досконалою визначеністю та ясністю. Так, щоб платник податків знав чітко свої обов’язки, щоб свавілля надано було якнайменше простору [3, с. 23; 13, с. 173–174]. Вимагати виконання окресленого правовими нормами юридичного обов’язку поза встановленою мірою є порушенням закону. Водночас порушення, тобто невиконання юридичних обов’язків, також є підставою для юридичної відповідальності.

У теорії права, зважаючи на певні відмінності в підходах науковців, виділяють декілька елементів юридичного обов’язку. До них, безумовно, належать дві необхідності – здійснення певних дій або утримання від їх здійснення – активної та пасивної поведінки, а також третя – необхідність відповідати за невиконання встановлених дій. Як зазначав С. М. Братусь, обов’язок без відповідальності – це юридичне ніщо, лише блага побажання [2, с. 72]. Категоричність веління передбачає заборону іншої поведінки, містить цю заборону; порушення заборони, що входить до змісту юридичного обов’язку, тягне (повинне тягнути) за собою застосування санкцій. У юридичному обов’язку виражено вимогу належної поведінки, у санкції – спосіб державного примусу до виконання (дотримання) цієї поведінки, погроза примусом у випадку правопорушення [5, с. 23–25].

Стаття 111 Податкового кодексу України визначає види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Згідно з цією статтею за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: 1) фінансова; 2) адміністративна; 3) кримінальна. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується відповідно до Податкового кодексу та інших законів. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Наведена норма, безперечно, викликає ряд питань щодо її змісту та доцільності. По-перше, незрозуміло, навіщо наводити у Податковому кодексі України перелік видів відповідальності за порушення законів з питань оподаткування, якщо формально ним регулюється лише перший вид (фінансова), адміністративна та кримінальна відповідальності встановлюються системами адміністративного та кримінального законодавства відповідно (Кодексом України про адміністративні правопорушення, Кримінальним кодексом України). Така норма нагадує відтворення сторінок підручника, і аж ніяк не підносить рівень законодавчої техніки.

По-друге, навряд чи можна безапеляційно вести мову про існування фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності. З одного боку, дійсно, характер фінансових санкцій має суттєві особливості. Однак, з іншого боку, фінансова відповідальність має охоплювати наслідки всіх порушень фінансового законодавства (яке, крім податкового, охоплює і бюджетне, валютне та ін.). У такому векторі фінансову відповідальність можна розглядати як певну родову конструкцію, що має свої видові прояви – податкову та бюджетну відповідальність зокрема. Такий погляд заслуговує на окрему увагу насамперед через різку відмінність характеру санкцій, передбачених за порушення норм Податкового та Бюджетного кодексів України. Так, якщо за вчинення податкових правопорушень основним видом відповідальності є штраф, то за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу, як зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення або зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів тощо. Водночас Бюджетний кодекс України взагалі не використовує конструкції „фінансова відповідальність”.

По-третє, певні нарікання викликає положення стосовно того, що фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Насамперед ряд нарікань викликає власне запропонована законодавцем конструкція „штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)”, якою відповідно до підп. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України є плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв’язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. У цьому випадку ми стикаємося з проблемою одночасного використання, сплетіння та часом отождоження таких понять, як „фінансова санкція”, „податкова санкція” та „штраф”. На нашу думку, фінансову та податкову санкцію потрібно розглядати як родову та видову конструкцію відповідно. А використання терміна „штрафна санкція” взагалі вбачається надміру обтяжливим, оскільки штраф за своєю природою і є санкцією.

Крім того, доволі непослідовною вбачається позиція законодавця щодо застосування фінансової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені (п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України). Таким положенням під сумнів ставиться закріплений у статті 61 Конституції України принцип, згідно з яким ніхто не може бути двічі притягнутий до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення. Пеня, маючи особливу правову природу, традиційно розглядається як спосіб забезпечення виконання податкового обов’язку поряд із податковою заставою, адміністративним арештом майна та ін. Крім того, Податковий кодекс України не наводить переліку способів забезпечен-



ня виконання податкового обов'язку, що є значним недоліком, він також містить норми, які регулюють порядок застосування пені, в окремії главі – 12, після глави 11 „Відповідальність”.

„Сутність відповідальності, її невід'ємна ознака полягає у покаранні, карі правопорушника” [7, с. 19, 36]. У найпростішому вигляді, за словами Л. С. Явича, юридична відповідальність – це застосування відповідної санкції порушеної правової норми [14, с. 136]. На думку О. Е. Лейста, широко поширене визначення юридичної відповідальності як реалізації санкції. Однак поняття відповідальності за своїм обсягом ширше за поняття „застосування санкцій” [5, с. 102–103]. Він визначає санкцію як „нормативне визначення заходів державного примусу, що застосовуються у випадку правопорушення та містять його підсумкову правову оцінку” [5, с. 7]. Державний примус неминуче супроводжує юридичну відповідальність, є її характеристикою.

Єдиною підставою притягнення до юридичної відповідальності будь-якого виду є наявність складу правопорушення. Згідно зі ст. 109 Податкового кодексу України податковими правопорушеннями є 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. Далі у статтях 117–128 наводиться перелік складів податкових правопорушень.

Українське податкове законодавство не містить інституту вини й не виділяє її як один з елементів складу податкового правопорушення. Що це – етап розвитку національного податкового законодавства (у кримінальному праві у певний період був відсутній інститут вини злочинника) або принципова позиція законодавця, що закріплює принцип відповідальності без вини („презумпцію винуватості”).

Протилежної позиції дотримується російський законодавець. Стаття 106 Податкового кодексу Російської Федерації [9] встановлює, що податковим правопорушенням визнається винне вчинене протиправне (у порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія чи бездіяльність) платника податків, податкового агента та інших осіб, за яке цим Кодексом встановлена відповідальність. Більш того, стаття 110 Податкового кодексу Російської Федерації розрізняє форми вини при здійсненні податкового правопорушення. Так, винною у вчиненні податкового правопорушення визнається особа, яка скоїла протиправне діяння умисно чи з необережності. Відсутність вини особи у здійсненні податкового правопорушення є обставиною, що унеможливорює притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення (ст. 109 Податкового кодексу Російської Федерації). Статтею 111 Податкового кодексу Російської Федерації передбачені обставини, що унеможливають вину особи у вчиненні податкового правопорушення. Обставини, що пом'якшують або обтяжують відповідальність

за вчинення податкового правопорушення, встановлюються судом або податковим органом, що розглядає справу, та враховуються при застосуванні податкових санкцій. Таким чином, у Податковому кодексі Російської Федерації законодавець заклав засади розсуду. „У нашому складному суспільстві необхідна певна свобода розсуду з боку державних посадових осіб, але при цьому такий розсуд не повинен бути безконтрольним і не можна дозволяти приймати довільні або нерозумні рішення (таким чином, сама природа права наповнюється як процедурним, так і субстантивним змістом)” [10].

В уповноваженого суб'єкта виникає насамперед обов'язок притягнути правопорушника до юридичної відповідальності. Він має право діяти тільки у межах цього обов'язку, який виступає для нього як імператив. Правозастосовувач не має права обирати: притягати чи ні порушника до юридичної відповідальності, він зобов'язаний притягти його до відповідальності [6, с. 46–47]. Юридичну відповідальність можна розглядати як правовідносини, що виникають між правопорушником і державою (компетентними органами). Таке розуміння відповідальності виходить з обов'язків, які покладаються на правопорушника, і обов'язків держави (компетентного органу) з притягнення суб'єкта до юридичної відповідальності.

Ухвалення Податкового кодексу України стало підсумковим етапом багаторічної роботи законодавця, але одночасно поставило і ряд нових питань, що потребують адекватного правового врегулювання. Певний перехідний етап характерний справляння податків в умовах набуття чинності новим кодифікованим податковим законом, що закріплює змінений перелік податків і зборів, а також загальні засади податкової відповідальності.

Так, протягом певного строку після набрання чинності Податковим кодексом України при притягненні до відповідальності за податкові правопорушення застосовувалися так звані „пільгові” штрафні санкції. Згідно з пунктом 7 підрозділу 10 „Інші перехідні положення” розділу XX Податкового кодексу України штрафні санкції за порушення податкового законодавства за період з 1 січня по 30 червня 2011 року застосовувалися у розмірі не більше 1 гривні за кожне порушення. Крім того, до платників податку на прибуток підприємств та платників податків, що перейшли на загальну систему оподаткування, за порушення податкового законодавства за наслідками діяльності у II і III календарних кварталах 2011 року не застосовуються фінансові санкції, передбачені главою 11 розділу II Податкового кодексу України, згідно з пунктом 6 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX Податкового кодексу України.

Список використаної літератури

1. Алексеев С. С. Общая теория права : [учебник] / Алексеев С. С. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2009. – 576 с.
2. Братусь С. Н. Юридическая ответственность и законность (Очерк теории) / Братусь С. Н. – М. : Норма, 2001. – 552 с.
3. Гок К. Государственное хозяйство. Налоги и государственные долги / К. Гок ; [пер. Н. Бунге]. – К. : Унив.