

Міністрів України від 22 січня 1996 року № 118 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua.

5. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар: у 3 ч. / М.П. Кучерявенко, І.Л. Самсін,

І.Х. Темкіжев та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка та І.Х. Темкіжева. – Х.: Право, 2012. – Ч. 1 – 810 с.

6. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141 (із змінами).

УДК 347.73

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЯК СКЛАДОВА ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Товкун Л. В.,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
м. Харків

Анотація: В статті розглядається зв'язок юридичної та фінансової відповідальності; виділяється відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності.

Ключові слова: юридична відповідальність, фінансова відповідальність, відповідальність за порушення податкового законодавства.

Анотация: В статье рассматривается связь юридической и финансовой ответственности; выделяется ответственность за нарушение налогового законодательства как составляющая финансовой ответственности.

Ключевые слова: юридическая ответственность, финансовая ответственность, ответственность за нарушение налогового законодательства.

Annotation: This paper examines the relationship of legal and financial responsibility; allocated responsibility for violation of tax legislation as part of the financial responsibility.

Key words: legal liability, financial responsibility, liability for violation of tax legislation.

Визначення системи податного права та інститутів, які її складають, є актуальними і потребують наукового аналізу. Розглядаючи побудову системи податного права неможливо не розглянути інститут відповідальності у податковому праві, а саме притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства. Ці питання завжди є актуальними як для платників податків, так і для контролюючих органів. На цей час науковці не мають єдиного погляду щодо місця фінансово-правової та податкової відповідальності в системі юридичної відповідальності. Тому метою статті є розгляд поглядів з цього питання, дослідження особливостей притаманних відповідальності за порушення податкового законодавства, аналіз співвідношення понять «податкове правопорушення» та «порушення податкового законодавства».

До дослідження проблем юридичної відповідальності зверталось багато вчених (С. Алексєєв, М. Байтін, С. Брабусь, М. Гурвіч, С. Кочек'ян, О. Йофее та інші).

У ході дискусії, яка почалася у середині 1960-х років, сформулювалося два підходи до поняття природи та видів юридичної відповідальності: позитивний та негативний (ретроспективний). При цьому, під позитивною відповідальністю розумілося усвідомлення особою свого боргу перед суспільством, окремим колективом, іншими людьми, усвідомлення своїх вчинків, узгодження їх зі своїми обов'язками. У свою чергу, при ретроспективному підході під відповідальністю розумілась

відповідальність за скоєння особою у минулому дій або бездіяльності, які виражались в порушенні правових приписів [1, с. 258].

Разом із тим, невірно було б недооцінювати тісний зв'язок позитивної та ретроспективної відповідальності, тому що вони переслідують єдину мету: регулювання і підтримання публічного правопорядку [2, с. 6]. Розглянемо, як характеризується юридична відповідальність з точки зору сучасного етапу розвитку теорії права. Як правило, юридична відповідальність розуміється як передбачений правовими нормами обов'язок учасника конкретних правовідносин припускати негативні для нього наслідки здійсненого їм в межах цих правовідносин правопорушення. Однак питання конкретного розуміння юридичної відповідальності традиційно залишаються дискусійними.

Так, наприклад, юридична відповідальність, за визначенням, наданим у Новітній українській юридичній енциклопедії – це вид соціальної відповідальності, сутність якої полягає у застосуванні до правопорушників передбачених законом санкцій, що забезпечуються у примусовому порядку державою [8, с. 405]. В. В. Лазарев приводить таке поняття юридичної відповідальності, під яким розуміється передбачений правовими нормами обов'язок суб'єкту права нести негативні для нього наслідки правопорушення. Також В. В. Лазарев виділяє підстави юридичної відповідальності. До них відносять: норму права, «склад правопорушення»; правопорушення є юридичним фактом і тягне за собою виникнення правоохоронних правовідносин; правозастосовчий акт, яким конкретизується

охоронна норма права; визначається конкретний вид та міра юридичної відповідальності (вирок суду, постановою про накладення адміністративного стягнення та інше) [6, с. 490-491].

Щодо місця фінансової відповідальності в системі юридичної відповідальності, то тут зазначимо наявність цілого ряду непорозумінь та невизначеностей, які наявні зараз.

Так, у зв'язку з економічними та політичними змінами в суспільстві, розвитком фінансового і податкового права, виникла необхідність перегляду міста і ролі фінансового і податкового права в правовій системі. Це породило різні точки зору щодо фінансової відповідальності.

Так, Д. Н. Бахрах зазначає, що відповідальність за адміністративні правопорушення передбачена не тільки нормами адміністративного права, але й рядом інших галузей права, а саме фінансового права [1, с. 104]. Як відомо, неплодотворність такого підходу у теперішній час показана у фінансово-правовій літературі. Крім того, неможна не погодитись з М. П. Кучерявенко, який зазначає, що виділення фінансової відповідальності як самостійного виду відповідальності саме і пов'язано з швидким розвитком фінансового, в першу чергу, податкового законодавства [5, с. 83]. Ю. А. Крохіна зазначає, що фінансово-правова відповідальність формується по інституційній ознаці – «знизу-вгору», оскільки, наприклад, більш детальну розробку одержує податкова відповідальність і суттєві перспективи розвитку має відповідальність за порушення бюджетного законодавства [3, с. 93]. Таким чином, ці дослідження приводять нас до висновків про те, що підхід до питання про правову природу фінансової відповідальності цілком залежить від позиції дослідника з питань про галузеві межі і місце адміністративного, фінансового права у правовій системі України. Враховуючи виявлену особливість, необхідно розрізняти позиції з питань про природу фінансової відповідальності.

У цій дискусії першу групу складають вчені в роботах яких переважає думка про адміністративно-правову природу самого фінансового права (наприклад, підтримується позиція про те, що воно виникло шляхом виділення із адміністративного), або область фінансово-правового регулювання повністю чи частково віднесена до предмету адміністративного права.

Друга група вчених – спеціалісти з фінансового права (О. Н. Грачева, О. М. Гобунова, М. В. Карасева, Ю. А. Крохіна, М. В. Кустова, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко та інші) розглядають фінансову відповідальність як самостійний вид відповідальності.

Автор роботи, спираючись на проведені аналіз, дотримується тієї думки, що фінансова відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності, а податкова відповідальність є складовою частиною фінансової відповідальності. Цей висновок підтверджується тим, що для фінансової відповідальності притаманні такі ознаки юридичної відповідальності:

- 1) вона є однією з форм державного примусу;
- 2) її підставою є скоєння особою правопорушення;

3) вона полягає у застосуванні уповноваженим на те державним органом санкцій, передбачених законом;

4) застосування фінансової відповідальності є вираженням негативного ставлення держави до таких дій.

Але попри наявності загальних ознак юридичної відповідальності, фінансова відповідальність має низку специфічних, властивих тільки їй юридичних ознак, зокрема:

1) майновий характер фінансово-правової відповідальності. Вона виконує функцію економічного (майнового) впливу на порушника. Для охорони фінансових правовідносин держава передбачає заходи економічного (майнового) впливу на правопорушників;

2) державно-владний характер фінансових правовідносин визначає наступну особливість фінансово-правової відповідальності. Така відповідальність полягає у застосуванні до порушників фінансового законодавства фінансово-правових санкцій майнового характеру. Фінансово-правові санкції є різновидом майнових санкцій, заходи фінансово-правової відповідальності виражені у грошовій формі і стягуються на користь постраждалої сторони, в якості якої виступає не контрагент, а держава, а отже, всі грошові кошти, отримані внаслідок застосування фінансово-правових санкцій, надходять до бюджету держави;

3) фінансово-правова відповідальність має компенсаційний (правовідновлювальний) характер. Застосування заходів фінансово-правової відповідальності до правопорушника направлене не тільки на його покарання, а й на відновлення майнової сфери постраждалої сторони – держави, а саме державних грошових ресурсів, що формують фонди держави або муніципальних утворень;

4) притягнення до фінансово-правової відповідальності можливе лише при наявності підстав, встановлених законодавством України.

Фактичною підставою фінансово-правової відповідальності слід вважати фінансове правопорушення, тобто протиправне, винне діяння, що посягає на встановлений порядок у сфері фінансів, яке не передбачає кримінальної або адміністративної відповідальності. Об'єктом такого правопорушення є суспільні відносини, що забезпечують господарські інтереси держави у сфері утворення, перерозподілу та використання публічних фінансів. Ці відносини регулюються та охороняються нормами фінансового права. Визначення фінансового правопорушення носить достатньо умовний характер, тому лише на цій підставі говорити про самостійність фінансово-правової відповідальності уявляється неможливим;

5) суб'єктами фінансово-правової відповідальності є фізичні та юридичні особи, які не виконують або неналежним чином виконують обов'язки по виплаті податків та інших обов'язкових платежів чи інші фінансові зобов'язання перед державою;

6) фінансово-правові санкції застосовуються до суб'єктів фінансово-правової відповідальності широким колом уповноважених на те державних органів та їх посадових осіб;

7) заходи фінансово-правової відповідальності накладаються в порядку, встановленому фінансовим законодавством.

Визначившись з правовою природою фінансової відповідальності розглянемо питання про податкову відповідальність. Автору близька позиція, яка послідовно відтворюється в роботах І. І. Кучерова, де вчений зазначає, що податкова відповідальність повинна розглядатись в якості складової фінансової відповідальності. При цьому, на його думку, 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 [4, с. 246].

Також треба зазначити, що в іншій роботі І. І. Кучерова дається таке визначення відповідальності за порушення законодавства про податки та збори: це «обов'язок особи, яка порушила законодавство про податки (збори), притерпівати втрати майнового характеру в результаті застосування до неї державою (в особі податкових органів) в установленому законом порядку санкцій у вигляді стягнення недоїмок, пені або штрафів» [4, с. 302].

Т. І. Кучеров зазначає, що порушення законодавства про податки та збори є підставою притягнення платників податків до відповідальності. В залежності від того, яке порушення законодавства про податки лежить в основі відповідальності, вона може розглядатись як різновидність фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності.

Таким чином, проведений аналіз дозволяє зробити висновок про те, що більшість дослідників відносять відповідальність за порушення податкового законодавства до комплексної відповідальності, однак подальший розвиток цієї точки зору перешкоджається плутаниною, яка має місце в термінології.

Важливим моментом при розгляді податкових правовідносин є співвідношення понять «податкове правопорушення» та «порушення податкового законодавства». Ці поняття не тотожні.

До податкових правопорушень законодавство більшості країн відносить порушення, пов'язані з несплатою різних видів податків та зборів. При цьому коло податкових правопорушень визначається по-різному. До них іноді відносять не тільки дії осіб, які ухиляються від сплати податків, але і зловживання посадових осіб податкових органів, ін. Таким чином, в зарубіжних країнах податкове правопорушення – це порушення, насамперед, податкового законодавства. Що стосується розуміння цього поняття в українському законодавстві, то у відповідності до ст. 109 Податкового кодексу під податковим правопорушенням розуміють протиправні діяння (дію або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених Податковим кодексом та іншим

законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [7].

Тобто, «податкове правопорушення» є родовим поняттям, яке об'єднує декілька видів правопорушень. Деякі з них передбачені Кримінальним кодексом і носять характер кримінальних злочинів, інші – Кодексом про адміністративні правопорушення і носять характер адміністративних правопорушень. Наступна група зафіксована в Податковому кодексі і відповідно має характер правопорушень. Виходячи з цього, податкове правопорушення в залежності від своїх юридичних властивостей та ознак може мати форму кримінального злочину, адміністративного проступку та податного правопорушення, що тягне за собою застосування таких видів відповідальності: кримінальної, адміністративної та фінансово-правової.

У порівнянні з «порушенням податкового законодавства» термін «податкове правопорушення» є більш широким, тому що він включає поряд з безпосередньо податковими, кримінальними та адміністративними правопорушеннями у сфері оподаткування. Термін «порушення податкового законодавства» може бути визначений як протиправне діяння, 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. Виходячи з цього, порушення податкового законодавства характеризується: 1) протиправністю діяння; 2) воно направлено на порушення саме норм податкового законодавства; 3) за його скоєння передбачені такі види відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна.

Таким чином, відповідальність за порушення податкового законодавства за своєю юридичною природою є фінансово-правовою й характеризується такими ознаками: вона встановлюється безпосередньо податковим законодавством; передбачає заходи покарання до осіб, винних в невиконанні або неналежному виконанні податкових обов'язків; основою відповідальності є податкове правопорушення, передбачене податковим законодавством.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бахран Д. Н. Административное право. – М.: Бек, 1997. – 375 с.
2. Братусь С. Н. Юридическая ответственность и законность. – М., 1976. – 405 с.
3. Крохина Ю. А. Налоговое право России. – М.: Норма, 2003. – 485 с.
4. Кучеров И. И., Судаков О. Ю. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства по налогам и сборам. – М.: Центр ЮрИнфоР., 2001. – 345 с.
5. Кучерявенко Н. П. Налоговое право. – Х., 1997. – 398 с.
6. Лазарев В. В. Правонарушение и юридическая ответственность // В кн. Проблемы общей теории права и государства / Под ред. акад. РАН, д. ю. н., проф. Нерсесянца В. С. – М.: Норма, 2002. – 588 с.
7. Податковий Кодекс України від 12.12.2010 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17.
8. Українська юридична енциклопедія. – К., 2001. – 789 с.
9. Шиндяпина М. Д. Стадии юридической ответственности. – М., 1998. – 398 с.