

УДК 347.73:346.62

Л. В. МІЩЕНКО,*здобувач**Харківського національного університету внутрішніх справ*

СУТТЄВІ РИСИ ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Досліджено ознаки податкової відповідальності, які доводять її фінансово-правову природу та уточнюють місце в системі елементів фінансово-правового примусу, що дозволяє по-новому охарактеризувати зміст і значення фінансових санкцій за податкові правопорушення.

В умовах доктринального та законодавчого реформування податкової системи в Україні питання юридичної відповідальності за податкові правопорушення набувають актуальності і потребують вирішення.

В останні роки опубліковано чимало робіт, присвячених питанням фінансово-правової відповідальності як самостійному виду юридичної відповідальності [1; 2; 3]. У юридичних працях цілеспрямовано досліджується інститут юридичної відповідальності в галузі податкового права [4; 5; 6; 7]. Проте залишаються питання щодо встановлення співвідношення фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення з іншими видами юридичної відповідальності в цій сфері.

Аналіз досліджень фінансово-правової відповідальності у сфері оподаткування, здійснений різними науковцями, приводить до майже однозначного висновку щодо фінансово-правової відповідальності як до засобу реалізації державного примусу у сфері обігу фінансових ресурсів [1, с. 19] і елемента системи юридичної відповідальності, який має особливості прояву у сферах застосування: бюджетній, податковій, валютній [6, с. 129]. Разом із тим у юридичних працях податкова відповідальність визначається як «комплексний міжгалузевий правовий інститут», який із фінансово-правовою відповідальністю об'єднує сфера застосування [3, с. 19]. На наш погляд, така позиція потребує уточнення, оскільки при притягненні до юридичної відповідальності у сфері оподаткування, яка, безумовно, належить до фінансової сфери, можуть також застосовуватися засоби кримінального, адміністративного, дисциплінарного і фінансового покарання. Отже, не сфера правопорушення є підставою для визначення виду юридичної відповідальності. Наприклад, до кримінальної відповідальності у сфері оподаткування можна притягнути за ухилення від оподаткування у визначених законом обсягах. Відповідальність за порушення

податкового законодавства, дійсно, може розглядатися як комплексний правовий інститут, але податкова відповідальність має всі ознаки, що дозволяють розглядати її як вид фінансово-правової відповідальності у сфері оподаткування.

Стаття 111 Податкового кодексу України регламентує види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Так, зокрема, відповідно до п. 1 ст. 111 указанного Кодексу за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [8]. Таким чином, постає питання про ознаки саме податкової відповідальності як фінансово-правової.

Мета даної статті – на підставі аналізу юридичних праць та чинного законодавства визначити суттєві риси податкової відповідальності, які доводять її фінансово-правову природу й уточнюють місце в системі елементів фінансово-правового примусу, що дозволяє по-новому охарактеризувати зміст і значення фінансових санкцій за податкові правопорушення.

Податкова відповідальність у юридичних працях розглядається як фінансово-правова відповідальність, яка має відмінності в застосуванні, публічно-майновий характер, склад юрисдикційних органів, суб'єктний склад порушників податкового законодавства, підстави застосування, юрисдикційну процедуру. Типовим визначенням фінансово-правової відповідальності у сфері оподаткування є посилення на майнове покарання через застосування контролюючими органами фінансових санкцій у встановлених законом порядку [3, с. 19; 7, с. 13; 9, с. 29]. Потребує уточнення каральна функція податкової відповідальності, оскільки вона містить і інші риси.

При дослідженні питань фінансово-правової відповідальності у сфері оподаткування іноді вказується на її ознаки як форми державного примусу у сфері фінансової діяльності держави [3, с. 4], а іноді ототожнюються заходи податково-правового примусу і податкової відповідальності [9]. Таке ототожнення зумовлює хибні висновки. Наприклад, Ю. О. Ровинський стверджує, що «фінансово-правова відповідальність забезпечується заходами державного примусу й виражається в тому, що притягнення до відповідальності не залежить від волі і бажання суб'єкта, який здійснив таке правопорушення» [3, с. 5]. Проте справедливими є думки щодо юридичної відповідальності як обов'язку на основі державного примусу або прирівняного до нього суспільного примусу [4, с. 5]. Юридична відповідальність у позитивних правовідносинах – це не сам по собі акт примусу, а опосередковане державним примусом виконання обов'язку. Виходячи з цих поглядів головним змістом примусу є відповідальність за дотримання існуючих, встановлених законом і волею сторін обов'язків, а також повага до прав, що кореспондують указаним обов'язкам.

На думку С. Н. Братуся, юридична відповідальність – це атрибут, ознака обов'язку на тій стадії її реалізації, коли він не виконується добровільно, навіть при бажанні зобов'язаного суб'єкта (що характерно для кримінального правопорушення), і тому застосовується державний примус [10, с. 5].

На наш погляд, співвідношення понять «примус» і «відповідальність», зокрема в фінансовій сфері, є іншим. У філософському значенні форма – це зовнішнє вираження предмета [11, с. 489]. З цих позицій примус є формою відповідальності, засобом забезпечення фінансових потреб держави, який встановлюється податковим законодавством. Примус застосовується відповідно до норм податкового законодавства шляхом прийняття нормативно-правових актів. Адміністративним примусом, як вважає А. Т. Комзюк, є застосування відповідними суб'єктами до осіб, які не перебувають у їх підпорядкуванні, незалежно від волі й бажання останніх, передбачених адміністративно-правовими нормами заходів впливу морального, майнового, особистісного (фізичного) та іншого характеру з метою охорони відповідних суспільних відносин шляхом запобігання і припинення правопорушень, а також покарання за їх учинення [12, с. 48].

Характеризуючи адміністративний примус у фінансовому праві, Т. О. Коломоець справед-

ливо вказує на різноманітні форми його прояву. Але примус у фінансовому, податковому, інформаційному, митному та інших галузях права об'єднаний основними спільними ознаками, а саме участю в зазначених відносинах носія державно-владних повноважень, субординаційним методом відносин, імперативним характером нормативних приписів, позасудовим порядком застосування [13, с. 259].

Таким чином, логічним є розгляд фінансово-правової відповідальності як одного з елементів державного примусу, зокрема у фінансовій сфері й аналогічно в податковій. Ухилення від сплати податків, порушення податкового законодавства зобов'язаними особами є підставою застосування уповноваженими органами державного примусу. Примусу в податковому праві властиві всі ознаки фінансово-правового примусу, що є одним із найважливіших аспектів функціонування права. Податкове правопорушення, будучи суспільно небезпечним діянням, впливає на економічну безпеку країни і є підставою для застосування податково-правового примусу.

Підставою виникнення владних відносин щодо притягнення до податкової відповідальності є податкові правопорушення, склади яких систематизовані в податкових нормах. Податкове правопорушення характеризується низкою особливостей, що не дають змоги віднести його до різновиду фінансових правопорушень. Податкове правопорушення має фінансово-правову природу. Підставами застосування податкової відповідальності є: норми, тобто система нормативно-правових актів, що її регулюють; факти, тобто діяння конкретного суб'єкта, що порушують правові приписи, які охороняються заходами відповідальності; процесуальні дії, тобто акт компетентного органу державної влади про накладення конкретного стягнення за конкретне податкове правопорушення.

Аналіз юридичних праць приводить до висновку, що заходи податково-процесуального примусу і заходи податкової відповідальності відрізняються. В основі податкової відповідальності завжди лежить факт здійснення податкового правопорушення, а застосування заходів податково-процесуального примусу пов'язується з протиправною поведінкою не у всіх випадках [14, с. 59]. Заходи податково-процесуального примусу як особлива група заходів державного примусу у податковій сфері застосовуються суворо відповідно до передбаченого законом процесуального порядку щодо зобов'язаних осіб органами державної податкової служби

Оскільки податкові правопорушення є різновидом фінансових правопорушень, то їх склад розглянуто у співвідношенні із загальними ознаками фінансового правопорушення. Дослідження суспільних відносин, які виникають під час застосування уповноваженими органами державної влади заходів податково-правового примусу, дає змогу виділити такі заходи цього примусу: заходи запобіжного впливу; запобіжні, правопоновлювальні заходи; заходи юридичної відповідальності [1, с. 15]. На думку М. П. Кучерявенка, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства набуває таких форм:

- стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу в бюджет у формі податку;
- штрафу, що накладається податковим органом;
- пені, що стягується з платника за затримку сплати податку [15, с. 15].

Поділяючи цей висновок, потрібно зазначити, що наявність у юридичній літературі думки про виключно каральний характер фінансової санкції вважається нами помилкою. Так, податкову відповідальність як таку, що має виключно каральний (штрафний) характер, визначає Ю. О. Ровенський [3, с. 19], на покарання, як головну рису фінансово-правової відповідальності у сфері оподаткування вказує З. М. Будько [7, с. 12]. Законодавство також не містить визначення «фінансова санкція» і нечітко надає тлумачення видів фінансової відповідальності за порушення у сфері оподаткування. Так, відповідно до п. 2 ст. 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність за порушення в сфері оподаткування застосовується у виді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [8, с. 259].

Аналіз чинного податкового законодавства та юридичних праць дозволяє стверджувати, що фінансові санкції, крім каральної функції, виконують правопоновлюючу, оскільки складається, крім штрафів, із суми недоданого платежу (недоїмки) або із суми, перерахованої відповідно до закону платежу.

Отже, податкова відповідальність – це система примусових заходів передбачених подат-

ковим законодавством, що здійснюється 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.

Активний розвиток податкових відносин вимагає чіткого регулювання, і цю функцію може виконати тільки право. В умовах ринкової економіки підвищується роль права як інструмента державного регулювання суспільних відносин, у тому числі і в управлінні поведінкою суб'єктів податкових правовідносин.

Крім того, необхідно усвідомити, що сучасна держава є податковою державою, оскільки вона здійснює свої видатки здебільшого за допомогою податків.

Отже, які б не були умови реалізації податкової політики, податкової системи і податкового законодавства в державі, необхідність застосування податково-правового примусу не викликає сумніву.

Таким чином, до основних рис, що характеризують податкову відповідальність як фінансово-правову у сфері оподаткування, слід віднести по-перше, її примусову природу, яка містить ознаки профілактики та припинення неправомірної поведінки, по-друге, інститут фінансової санкції, види якої не обмежуються каральними заходами, а містять компенсаційні заходи, а по-третє, особливими видами фінансових санкцій. Отже, потребує уточнення диспозиція ст. 111 Податкового кодексу України.

Вищевикладене дає змогу говорити про те, наскільки важливим і актуальним є системний підхід до процесу здійснення державного примусу у сфері податків і зборів, оскільки він дозволяє повніше та глибше досліджувати взаємозв'язок публічних і приватних інтересів у податкових правовідносинах зокрема і в податковій політиці країни в цілому.

Список використаної літератури

1. Саттарова Н. А. Принуждение в финансовом праве : автореф. дис. на соиск. уч. степени д-ра юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / Саттарова Н. Л. – М., 2006. – 43 с.
2. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія / А. Й. Іванський. – О. : Юрид. л-ра, 2008. – 504 с.
3. Ровинський Ю. О. Фінансово-правовий примус в Україні: проблеми і перспективи розвитку : автореф. дис. на здоб. наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ровинський Ю. О. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – 36 с.

4. Карасева М. В. Современные проблемы теории аналогового права: по материалам международной научно-практической конференции в Воронеже 4–6 сентября 2007 г. / М. В. Карасева // Финансовое право. – 2007. – № 11. – С. 2–6.
5. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Консум, 1997. – 256 с.
6. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : НОРМА, 2004. – 720 с.
7. Будько З. М. Законодавче забезпечення реалізації принципу своєчасності фінансової відповідальності в податковому законодавстві України / З. М. Будько // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2003. – № 3. – С. 156–161.
8. Податковий кодекс України // Голос України. – 2010. – 4 груд. – № 229–230.
9. Стариков Ю. Н. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность / Ю. Н. Стариков. – Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1995. – 284 с.
10. Братусь С. Н. Юридическая ответственность и законность (очерк теории) / С. Н. Братусь. – М. : Городец-издат, 2001. – 208 с.
11. Філософський енциклопедичний словник / під ред. В. І. Шинкарука. – К. : Абрис, 2002. – 742 с.
12. Комзюк А. Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації / Комзюк А. Т. – Х. : Вид-во Нац. ун-ту внутр. дел, 2002. – 336 с.
13. Коломієць Т. О. Щодо питання визначення адміністративно-правового примусу / Т. О. Коломієць // Держава і право. – Вип. 19. – 2003. – С. 258–265.
14. Податкове право України: кредитно-модульний курс : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. ; за ред. Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка]. – К. : Прав. єдність, 2009. – 485 с.

Надійшла до редколегії 02.08.2011

МИЩЕНКО Л. В. СУЩЕСТВЕННЫЕ ЧЕРТЫ НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Исследованы признаки налоговой ответственности, которые доказывают ее финансово-правовую природу и уточняют место в системе элементов финансово-правового принуждения, которое позволяет по-новому охарактеризовать содержание и значение финансовых санкций за налоговые правонарушения.

MISHCHENKO L. ESSENTIAL FEATURES OF TAX RESPONSIBILITY

The features of tax responsibility which prove its financial and legal nature and specify a place in the system of financial and legal enforcement elements which allows to characterize the content and value of financial sanctions for tax offences are researched.